

POSTĘPOWANIE W SPRAWIE OKREŚLENIA ZOBOWIĄZANIA
PODATKOWEGO PO ZŁOŻENIU WNIOSKU O STWIERDZENIE
NADPŁATY W ŚWIEŁLE UCHWAŁY NSA
Z DNIA 3 GRUDNIA 2012 R. (I FPS 1/12)

ROBERT KUBAL, TOMASZ NOWAK

1. Uwagi ogólne

W uchwale z dnia 3 grudnia 2012 r. (I FPS 1/12) Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów odpowiedział na pytanie prawne, które zostało sformułowane przez skład zwykły NSA rozpatrujący skargi kasacyjne od wyroków WSA w Opolu. Skład poszerzony NSA odpowiadał na następujące pytanie: czy w świetle art. 70 § 1 i art. 208 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r. dopuszczalne jest w każdym czasie prowadzenie postępowania podatkowego i orzeczenie o wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług, które wygasło przez zapłatę (art. 59 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej)?¹

Zgodnie z podjętą uchwałą w świetle art. 70 § 1 i art. 208 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r. po upływie terminu przedawnienia nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego i orzeczenie o wysokości zobowiązania podatkowego, które wygasło przez zapłatę (art. 59 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej).

1 Postanowienie NSA z dnia 12 stycznia 2012 r. (I FSK 174/11), Lex nr 1113091.

Wydane orzeczenie, poza rozstrzygnięciem niewątpliwie spornej kwestii możliwości procedowania i orzekania o wysokości zobowiązania podatkowego po upływie terminu przedawnienia, nawet jeśli podatnik zapłacił podatek przed tym terminem, wpływa na kolejne istotne zagadnienie procesowe, co do którego stanowisko zarówno piśmiennictwa, jak i judykatury nie jest jednolite. Chodzi o zależność między postępowaniem w sprawie z wniosku o stwierdzenie nadpłaty a postępowaniem w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego. NSA wskazał bowiem w uchwale, że wyjątkiem od zasady, iż nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego, które wygasło przez zapłatę, jest sytuacja wynikająca z art. 79 § 2 o.p. Zgodnie z tym przepisem prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wygasa po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Możliwe jest zatem, wskazuje NSA, orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego, które wygasło przez zapłatę, po upływie terminu przedawnienia, o ile przed tym terminem złożony zostanie na podstawie art. 79 § 2 o.p. wniosek o zwrot nadpłaty. NSA nie wskazał jednak w uchwale – co ze względu na treść sformułowanego pytania pozostaje zrozumiałe – procesowej formy, w jakiej orzec można o zobowiązaniu podatkowym. Aktualne pozostaje więc nadal pytanie, czy sprawę samego zobowiązania podatkowego powinno rozstrzygać się w odrębnym postępowaniu podatkowym wszczętym z urzędu po wpływie wniosku o stwierdzenie nadpłaty, czy też możliwe jest określenie kwoty zobowiązania podatkowego w decyzji o stwierdzeniu nadpłaty.

2. Tryb określenia wysokości zobowiązania podatkowego w przypadku złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty

W judykaturze wykształciły się co do wskazanej wyżej materii dwa rozbieżne stanowiska. Według pierwszego, wyrażonego przez NSA choćby w wyroku z dnia 22 lutego 2007 r., sygn. akt II FSK 345/06,²

2 Lex nr 216725. Podobnie w wyroku NSA z dnia 14 kwietnia 2011 r. (II FSK 1975/09), Lex nr 1081281.

postępowanie w sprawie określenia zobowiązania podatkowego ma charakter procedury pierwotnej wobec postępowania w sprawie nadpłaty i powinno być zawsze poprzedzone postępowaniem, w którym zostanie określone zobowiązanie podatkowe. Według poglądu odmiennego, sformułowanego m.in. w wyroku z dnia 14 lutego 2013 r.,³ „złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty nie wymaga uprzedniego wydania rozstrzygnięcia o wysokości zobowiązania podatkowego”. Podobna niejednorodność poglądów widoczna jest również w piśmiennictwie.⁴

Źródłem wskazanych wątpliwości jest odmienne traktowanie korekty deklaracji podatkowej. Czy w sytuacji złożenia jej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty jest ona również wyrazem samoobliczenia przez podatnika nowej kwoty zobowiązania podatkowego i eliminuje poprzednio złożoną deklarację lub korektę? Wówczas wykazany w korekcie podatek jest zgodnie z art. 21 § 2 o.p. podatkiem do zapłaty. W konsekwencji, aby zakwestionować zadeklarowaną przez podatnika nową kwotę podatku, trzeba wydać odpowiednią decyzję w trybie art. 21 § 3 o.p. (stąd odrębne rozstrzygnięcie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego).⁵ Czy też deklaracje te są nieodłącznie związane z wnioskami o stwierdzenie nadpłaty i w wypadku odmowy zwrotu nadpłaty bądź odmowy jej stwierdzenia, nie mogą wywołać samoistnych skutków prawnych (tym samym tracą swą skuteczność wraz z negatywnym załatwieniem wniosku, którego były integralną częścią (organ wydaje więc jedną decyzję w sprawie stwierdzenia nadpłaty, a kwestia określenia wysokości zobowiązania podatkowego pozostaje tylko elementem jej uzasadnienia)?⁶

3 II FSK 2925/12, CBOSA. Zob. też wyrok NSA z dnia 29 listopada 2011 r. (II FSK 1102/10), Lex 1151259 wraz z przywołanym tam orzecnictwem.

4 Por. m.in. S. Babiaryz, Wydanie decyzji w sprawie nadpłaty nie wyklucza wydania odrębnej decyzji określającej zobowiązanie podatkowe. Glosa do wyroku NSA z dnia 19 grudnia 2007 r., II FSK 1242/06, „Jurysdykcja Podatkowa” 2008, nr 3, s. 73–78; M Ślifirczyk, Czy możliwe jest określanie wysokości zobowiązania podatkowego i rozstrzygnięcie o wysokości nadpłaty w jednej decyzji. Glosa do wyroku NSA z dnia 22 lutego 2007 r., II FSK 345/06, „Jurysdykcja Podatkowa” 2008, nr 3, s. 64–72; Przebieg dyskursu w tej materii – ale jeszcze przed ogłoszeniem uchwały z 3 grudnia 2012 r. – przeprowadziła H. Filipczyk. Zob. H. Filipczyk, Postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty a postępowanie w sprawie określenia zobowiązania podatkowego, [w:] Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy, red. B. Brzeziński, Warszawa 2013, s. 21–41. Autorka przywołała w odrębnym rozdziale publikacji także fragmenty uzasadnień rozbieżnych wyroków NSA.

5 Zob. m.in. wyrok NSA z dnia 22 lutego 2007 r. (II FSK 345/06), Lex nr 216725; wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 listopada 2007 r. (SA/Wa 1703/07), Lex nr 361219.

6 Zob. wyrok NSA z dnia 13 lipca 2012 r. (I FSK 23/11), Lex 1225491.

Uchwała z 3 grudnia 2012 r., pomimo że NSA nie podjął się analizy procesowych wątpliwości związanych z orzekaniem w sprawie zobowiązania podatkowego po złożeniu wniosku o stwierdzenie nadpłaty, powoduje jednak, że niejako „z ostrożności” słuszne staje się określanie zobowiązania podatkowego w decyzji rozstrzygającej w sprawie nadpłaty. Odrębne bowiem wszczęcie postępowania w sprawie wysokości zobowiązania podatkowego i jego zakończenie przed upływem terminu przedawnienia może okazać się niemożliwe w sytuacji złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty bezpośrednio przed upływem terminu przedawnienia, czy choćby w okresie bliskim temu terminowi. Takie podejście do kwestii wszczynania postępowania w sprawie samego zobowiązania podatkowego po złożeniu wniosku o stwierdzenie nadpłaty nie usuwa jednak żadnych wątpliwości dotyczących rozstrzygnięcia o zobowiązaniu podatkowym po złożeniu wniosku o stwierdzenie nadpłaty i pozostaje raczej wyrazem praktycznej reakcji organów podatkowych na treść uzasadnienia uchwały.

Mamy więc obecnie sytuację, w której organ po złożeniu wniosku o stwierdzenie nadpłaty w zależności od przyjętej wykładni, ale też uwzględniając upływ terminu przedawnienia, w jednym rozstrzygnięciu określi wysokość zobowiązania podatkowego i orzeknie w sprawie nadpłaty albo – uznając, że postępowanie podatkowe zdoła zakończyć przed terminem przedawnienia – doprowadzi do wszczęcia odrębnego postępowania, w którym określi wysokość zobowiązania podatkowego i po jego zakończeniu rozstrzygnie sprawę z wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Możliwość takiego stosunkowo dowolnego wyboru trybu postępowania przez organ, uzależniona w praktyce upływem terminu przedawnienia nie powinna mieć miejsca, narusza bowiem zasadę prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 § 1 o.p.). Zastrzec przy tym trzeba, że w wypadku wydania na skutek wniosku o stwierdzenie nadpłaty jednej tylko decyzji, określenie wysokości zobowiązania podatkowego nie będzie elementem sentencji, a tylko wykazane zostanie w postaci „matematycznego” obliczenia w uzasadnieniu decyzji. Ordynacja podatkowa odróżnia bowiem od siebie instytucję określenia zobowiązania podatkowego od instytucji nadpłaty. Stąd określenie w sentencji decyzji, wydanej na skutek wniosku o stwierdzenie nadpłaty, wysokości zobowiązania po-

datkowego byłoby wydaniem rozstrzygnięcia „na wniosek” pomimo jego ewidentnego braku.⁷

3. Odrębność procedury określenia wysokości zobowiązania podatkowego

W naszej ocenie, w świetle uchwały z dnia 3 grudnia 2012 r., trafny będzie postulat nowelizacji ordynacji podatkowej, wskazującej wyraźnie na możliwość określenia zobowiązania podatkowego w decyzji rozstrzygającej w sprawie nadpłaty bez konieczności wszczynania odrębnego postępowania.⁸ Wzorem dla takiej regulacji wydaje się być przepis art. 33 ust. 2 u.p.t.u., zgodnie z którym, jeżeli organ celny stwierdzi, że w zgłoszeniu celnym kwota podatku została wykazana nieprawidłowo, naczelnik urzędu celnego wydaje decyzję określającą podatek w prawidłowej wysokości. Naczelnik urzędu celnego może określić kwotę podatku w decyzji dotyczącej należności celnych. Analogiczną regulację zawiera również art. 27 ust. 4 u.p.a.⁹ Ustawodawca w obu tych ustawach – pomimo oczywistych różnic pomiędzy samymi podatkami a należnościami celnymi oraz procedurą podatkową a procedurą celną – dopuścił możliwość wydania jednej tylko decyzji dotyczącej należności celnych, w której określony zostanie podatek w prawidłowej wysokości. Stosowanie przywołanych regulacji nie budzi kontrowersji ani w judykaturze,¹⁰ ani w piśmiennictwie.¹¹

Przyjęta w ordynacji podatkowej odrębność poszczególnych procedur, w tym wypadku procedury określenia wysokości zobowiązania podatkowego oraz procedury zwrotu nadpłaty, nie wyklucza możliwości wydania jednego rozstrzygnięcia, w którym wysokość zobowiąza-

7 Inaczej H. Filipczyk, Postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty..., s. 30.

8 Postulat *de lege ferenda* w tym zakresie formułuje też H. Filipczyk, Postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty..., s. 35.

9 Zgodnie z art. 27 ust. 4 u.p.a., jeżeli właściwy naczelnik urzędu celnego stwierdzi, że w zgłoszeniu celnym kwota akcyzy została wykazana nieprawidłowo, wydaje decyzję określającą kwotę akcyzy w należnej wysokości. Właściwy naczelnik urzędu celnego może określić kwotę akcyzy w decyzji dotyczącej należności celnych przywozowych.

10 Por. m.in. wyroki NSA: z dnia 7 czerwca 2011 r. (I GSK 320/10), Lex nr 1082397; z dnia 29 listopada 2012 r. (I FSK 2086/11), Lexnr 1291156.

11 Por. A. Bartosiewicz, VAT. Komentarz, Warszawa 2013, s. 581–584; M. Kałka, U. Ksieniewicz, Podatek akcyzowy. Komentarz 2011, Wrocław 2011, s. 129–134.

nia podatkowego nie będzie wprawdzie elementem rozstrzygnięcia, ale w decyzji zostanie określona. Wydaje się również, że przyjęcie przez ustawodawcę takiej regulacji nie będzie stało w sprzeczności z oczywistym faktem, że procedura określenia wysokości zobowiązania podatkowego pozostaje „procedurą pierwotną”¹² w stosunku do procedury stwierdzenia nadpłaty.

Zatem przepis szczególnie mógłby regulować kwestię wydania jednego rozstrzygnięcia w sprawie nadpłaty, ale w którym organ określałby również w uzasadnieniu decyzji kwotę należnego zobowiązania podatkowego. Realizacja przedstawionego postulatu *de lege ferenda* z jednej strony zachowałaby ustanowioną w ordynacji podatkowej odrębność procedury, w której określa się zobowiązanie podatkowe od procedury, w której rozstrzyga się w sprawie nadpłaty, z drugiej wyznaczałaby organowi podatkowemu jednoznaczny tryb postępowania po złożeniu wniosku o stwierdzenie nadpłaty, ze wszystkimi, podnoszonymi w piśmiennictwie jego zaletami.¹³

4. Korekta deklaracji złożona bezpośrednio przed upływem terminu przedawnienia

W związku z treścią uchwały z dnia 3 grudnia 2012 r. pojawia się następne pytanie dotyczące trybu postępowania organu podatkowego w sytuacji złożenia bezpośrednio przed upływem terminu przedawnienia korygującej deklaracji wraz z dołączonym pisemnym uzasadnieniem przyczyn korekty.¹⁴ Jest to kolejna procedura uregulowana w ordy-

12 Zob. wyrok NSA z dnia 14 kwietnia 2011 r. (II FSK 1975/09), Lex nr 1081281.

13 Według H. Filipczyk prowadzenie jednego postępowania jest przede wszystkim prostsze i wiąże się z mniejszymi obciążeniami, w szczególności fiskalnymi, zarówno dla organu jak i strony. Zob. H. Filipczyk, Zakres postępowania podatkowego w sprawie stwierdzenia nadpłaty albo czy dwa postępowania są lepsze niż jedno, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 10, s. 41.

14 W judykaturze pojawiły się także dwa różne poglądy co do zakresu stosowania art. 12 § 6 pkt 2 o.p. w wypadku złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przed terminem przedawnienia i „fizycznego” wpływu wniosku już po tym terminie. Z dużą dozą pewności uznać można, że podobne wątpliwości dotyczą składania skorygowanej deklaracji w trybie art. 81 § 1 o.p. Według pierwszej wykładni „w przypadku wszczęcia postępowania, datą wszczęcia jest dzień doręczenia (otrzymania) żądania przez organ podatkowy, a nie dokonanie czynności określonych w art. 12 § 6 o.p. Przepis art. 12 § 6 o.p. nie ma zastosowania do daty wszczęcia postępowania”. Por. wyrok WSA w Lublinie 25 lutego 2009 r. (I SA/Lu 635/08), Lex nr 499938; wyrok NSA z dnia 31 lipca 2012 r. (II FSK 71/11), Lex nr 1217412. Według

nacji podatkowej w Rozdziale 10 Działu III, zatytułowanym „Korekta deklaracji”. Zgodnie z art. 81 § 1 i § 2 o.p., jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację. Skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie korygującej deklaracji wraz z dołączonym pisemnym uzasadnieniem przyczyn korekty. W wypadku zastosowania trybu opisanego w art. 81 § 1 i § 2 o.p. deklaracja „pierwotna” zostaje zastąpiona deklaracją korygującą. Jaki zatem tryb postępowania – w świetle uchwały I FPS 1/12 – powinien znaleźć zastosowanie, w sytuacji, gdy organ chce zweryfikować deklarację korygującą? Pamiętajmy, że uchwała NSA zapadła w konkretnym stanie faktycznym, czyli – przypomnijmy – gdy podatnik uiścił w grudniu 2008 r. podatek VAT za sierpień i wrzesień 2003, w wysokości określonej w decyzji organu I instancji, a organ odwoławczy określił zobowiązanie podatkowe w nowej wysokości w lipcu 2010 r. Niewątpliwie jednak podjęcie przez skład orzekający problematyki prowadzenia postępowania – na zasadzie wyjątku od zasady – w sprawie nadpłaty po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego rodzi pytanie, czy również w takiej sytuacji organ może weryfikować deklarację korygującą złożoną na podstawie art. 81 § 1 o.p. po upływie terminu przedawnienia?

Problem zasygnalizował już R. Michalski w głosie do uchwały z dnia 3 grudnia 2012 r., gdy wysunął postulat skierowania przez Prezesa NSA wniosku o wydanie uchwały abstrakcyjnej w sprawie nadpłaty.¹⁵ Wydaje się jednak, że jest to propozycja zbyt daleko idąca, a przynajmniej przedwczesna. W naszej opinii, to raczej ustawodawca powinien poprzez nowelizację ordynacji podatkowej rozstrzygnąć powstałe wątpliwości również w tym zakresie.¹⁶ Słuszny wydaje się zatem

poglądu odmiennego „przy ocenie, czy został zachowany termin do złożenia wniosku, należy uwzględnić treść art. 12 § 6 pkt 2 o.p. stanowiący, że termin uważa się zachowany, jeżeli przed jego upływem pismo zostało nadane w polskiej placówce pocztowej”. Por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 7 października 2010 r. (I SA/Kr 1345/10), Lex nr 1100149; wyrok NSA z dnia 13 września 2013 r., (II FSK 202/11), Lex nr 1219428. Na konieczność „zajęcia jednolitego stanowiska” w tej mierze przez orzecznictwo sądowe wskazał A. Bartosiewicz, Artykuł 86 ust. 13 ustawy o podatku od towarów i usług po uchwale NSA z dnia 3 grudnia 2012 r., I FPS 1/12, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 5, s. 45.

15 R. Michalski, Orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego po jego przedawnieniu. Głos do uchwały z dnia 3 grudnia 2012r. (I FPS 1/12), „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2013, nr 4, s. 157.

16 Gwoli ścisłości dodajmy, że wątpliwości te pojawiły się już wcześniej, po wyroku NSA z dnia 28 czerwca 2010 r. (I FPS 5/09), Lex nr 585281, wydanym przez skład siedmioosobowy,

postulat nowelizacji także w odniesieniu do sytuacji złożenia deklaracji korygującej wraz z pisemnym uzasadnieniem, aby możliwe stało się przeprowadzenie postępowania podatkowego nawet w sytuacji złożenia takiej deklaracji korygującej bezpośrednio przed terminem przedawnienia. Instytucja przedawnienia wynika wprawdzie z zasady demokratycznego państwa prawa i nakłada na ustawodawcę obowiązek kształtowania regulacji prawnych usuwających – wraz z upływem czasu – stan niepewności co do istnienia zobowiązania podatkowego,¹⁷ ale nie może ona stać się dla podatnika narzędziem do omijania, również wynikającej z Konstytucji, zasady powszechności opodatkowania.¹⁸ Pożądaný skutek wydaje się możliwy do osiągnięcia poprzez zawieszenie termu biegu terminu przedawnienia na skutek złożenia deklaracji korygującej, o której mowa w art. 81 § 1 o.p.

5. Podsumowanie

Przedstawione w artykule postulaty *de lege ferenda* – przynajmniej w naszej ocenie – pozwolą rozwiązywać problemy powstające przy stosowaniu przepisów ordynacji podatkowej w związku z uchwałą z dnia 3 grudnia 2012 r. Jednak nawet w obowiązującym stanie prawnym uzasadnione zdaje się być stwierdzenie, że treści omawianej uchwały nie można rozciągać na wszystkie bez wyjątku sytuacje związane ze złożeniem korekty deklaracji oraz wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Rozstrzygnięcie NSA zapadło – co już zostało wskazane – w konkretnym stanie faktycznym i było konsekwencją dyskryminującego traktowania podatników, którzy dokonali zapłaty podatku przed upływem terminu przedawnienia, w stosunku do tych, którzy tego podatku przed terminem przedawnienia nie zapłacili. W tym zakresie orzeczenie NSA jest jak najbardziej słuszne.

w którym Sąd orzekł, że „w sytuacji gdy zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług wygasło w skutek zapłaty (art. 59 § 1 o.p.), nie można po upływie terminu przedawnienia określonego w art. 70 § 1 o.p. wbrew interesowi prawnemu podatnika, orzekać o wysokości tego zobowiązania podatkowego”. Jak widać, teza wyroku pozostaje zbieżna z sentencją omawianej uchwały.

17 Zob. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 czerwca 2012 r. (P 41/10) oraz z dnia 17 lipca 2012 r. (P 30/11).

18 Zob. R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 19.

Czy jednak skutki uchwały rozciągają należy bezwzględnie na wszystkie sytuacje, kiedy podmiot, który zapłacił podatek, koryguje swoje zeznanie? Zdaniem Autorów na kwestie te należy patrzeć poprzez pryzmat wykładni celowościowej zastosowanej przez NSA, tj. niedyskryminowania w kwestii terminu przedawnienia zobowiązania podatników, którzy dokonali zapłaty podatku, w stosunku do tych, którzy tego nie uczynili. Nie wydaje się jednak trafne stwierdzenie, że omawiana uchwała umożliwia podatnikowi, który zapłacił podatek wskazany w deklaracji podatkowej, ale następnie w trybie art. 81 o.p. złożył skorygowaną deklarację wraz z uzasadnieniem bezpośrednio przed terminem przedawnienia, uniknąć weryfikacji skorygowanej deklaracji ze względu na upływ terminu przedawnienia. (Na marginesie dodajmy, że skorygowana deklaracja złożona w trybie art. 81 o.p. może dotyczyć np. rodzaju towaru, ale także kwoty podatku). Uwzględnienie uchwały I FPS 1/12 skutkowałoby wówczas wręcz uprzywilejowaniem takiego podatnika. Pamiętać przecież należy, że nadal pozostaje w obiegu prawnym przepis art. 59 § 1 pkt 1 o.p. stanowiący o wygaśnięciu zobowiązania podatkowego wskutek jego zapłaty. Stosowanie uchwały NSA, bez uwzględnienia konkretnego stanu faktycznego, w którym została wydana, prowadziłoby do faktycznego pomijania przepisu art. 59 § 1 pkt. 1 o.p. i traktowania go jako „martwego”. Co najwyżej jego zastosowanie zależne byłoby od przyszłego, niepewnego zachowania podatnika.

Powinno się zatem uznać, że jeśli to podatnik składa korektę deklaracji, to tym samym w zakresie zadeklarowanego podatku i zapłaczonej kwoty organom przysługuje uprawnienie do procedowania i wydania rozstrzygnięcia. Taka wykładnia pozostaje zgodna z uchwałą z dnia 3 grudnia 2012 r. oraz nie stawia w niekorzystnej sytuacji takiego podatnika, gdyż co do kwoty, którą zapłacił, a która poprzez zapłatę wygasła, organ nie wyda rozstrzygnięcia negatywnego dla tego podatnika.