

# ZNACZENIE OŚWIADCZEŃ PODATNIKA W ROZSTRZYGANIU SPRAW PODATKOWYCH

PIOTR PIETRASZ, JUSTYNA SIEMIENIAKO

## 1. Wstęp

Celem opracowania jest zaprezentowanie znaczenia i roli, jaką w rozstrzyganiu spraw podatkowych odgrywają oświadczenia podatnika. Realizacja tego celu wymagała jednak uprzedniego zdefiniowania pojęcia sprawy podatkowej oraz przedstawienia rodzajów oświadczeń składanych przez podatników w toku procesu realizacji zobowiązań podatkowych. W dalszej zaś kolejności skoncentrowano się na takich oświadczeniach wiedzy podatnika, które ściśle wiążą się ze stosowaniem prawa podatkowego, a które są zawarte w deklaracjach i zeznaniach podatkowych.

Wybór tematu jest uzasadniony chęcią podkreślenia, że w rozstrzyganiu spraw podatkowych pierwszorzędne znaczenie mają właśnie oświadczenia wiedzy podatnika. Uświadomienie znaczenia i roli oświadczeń strony biernej stosunku podatkowoprawnego w procesie realizacji zobowiązań podatkowych może w dalszej kolejności prowadzić do wyciągnięcia określonych – praktycznych wniosków, które mogą wpłynąć na uproszczenie procesu realizacji zobowiązań podatkowych.

## 2. Sprawa podatkowa i jej rozstrzygnięcie

Na wstępie warto poczynić uwagę ogólną dotyczącą rozstrzygnięcia w prawie podatkowym. Rozstrzygnięcie niewątpliwie należy wiązać ze sprawą, w prawie podatkowym zaś ze sprawą podatkową.

Pojęcie „sprawa podatkowa” nie zostało przez ustawodawcę zdefiniowane, choć występuje w ordynacji podatkowej wielokrotnie (np. art. 122, art. 124–126, art. 130). Aby wyjaśnić, czym jest sprawa podatkowa, należy wyjść od opisanego w literaturze pojęcia sprawy administracyjnej. Sprawa podatkowa jest bowiem rodzajem sprawy administracyjnej.

Dla pojęcia sprawy administracyjnej istotne znaczenie ma spłot faktu i prawa. Obszar faktów wyznacza prawo materialne, z obszarem tym powiązana jest konieczność lub możliwość konkretyzacji normy prawnej.<sup>1</sup> Przyjmuje się też, że sprawa administracyjna to przewidziana w przepisach materialnego prawa administracyjnego możliwość konkretyzacji wzajemnych uprawnień i obowiązków stron stosunku administracyjnego.<sup>2</sup> Zauważa się, że w prawie administracyjnym relacja między faktem a prawem ma specjalny charakter – podczas gdy dla sądu cywilnego stosującego prawo ustalanie faktów służy w zasadzie temu, żeby dla nich określić konsekwencje prawne, to dla organu administracyjnego ustalone fakty dopiero otwierają samą możliwość zastosowania jakiejś normy prawa materialnego. Tutaj z faktem nie łączą się automatycznie jakieś konsekwencje prawne. Następują one tylko wtedy, gdy okaże się, że sytuacja faktyczna dokładnie odpowiada normie, która ma być zastosowana. Udowodnienie faktu nie przesądza tu sporu w jedną lub w drugą stronę, ale decyduje o zastosowaniu danej normy prawa materialnego.<sup>3</sup> Sprawa administracyjna, odmiennie od sprawy cywilnej, nie powstaje w następstwie inicjatywy podmiotów, które chcą sprawę „rozstrzygnąć”, ale ma charakter „niesporny” i wynika z wyznaczonego przez normę prawną jednostkowego i niepowtarzalnego spłotu faktu i prawa.

Sprawę administracyjną tworzy pojawienie się faktu, który łączy się z normą prawną w taki jednostkowy i niepowtarzalny sposób, że obiektywnie (a nie tylko w pojęciu jakiegoś podmiotu) pozwala na jej konkretyzację w formie aktu administracyjnego. W literaturze przyjmuje się, że między pojęciem decyzji a pojęciem sprawy administra-

---

1 J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Kraków 2010, s. 300.

2 T. Woś, *Pojęcie – sprawa administracyjna – w przepisach kodeksu postępowania administracyjnego*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 1990, No 1022, *Prawo CLXVIII*, s. 334.

3 *Ibidem*, s. 300.

cyjnej istnieje nierozzerwalny związek, gdyż to właśnie decyzja ma rozstrzygać sprawę co do istoty.<sup>4</sup> Przyjmuje się, że załatwienie czy rozstrzygnięcie sprawy administracyjnej nie polega na przyznaniu racji tej lub innej stronie stosunku prawnego, ale na ustanowieniu uprawnień lub obowiązków, które w danym stanie faktycznym wynikają z danej normy prawnej i muszą zostać skonkretyzowane.<sup>5</sup>

Sprawa podatkowa wykazuje znaczne podobieństwo do sprawy administracyjnej. W 2002 r. Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale 7 sędziów wyjaśnił, że sprawą podatkową jest indywidualny, niepowtarzalny związek między faktem i prawem, z którym prawo materialne łączy skutek i konsekwencję w postaci konieczności wydania decyzji administracyjnej lub podatkowej. Sprawa podatkowa powstaje zatem już wtedy, gdy na gruncie prawa podatkowego pojawi się fakt (np. dochód), z którym prawo podatkowe łączy obowiązek ustalenia zobowiązania podatkowego w drodze decyzji podatkowej.<sup>6</sup>

Niemal wszystkie elementy wskazane przez Naczelny Sąd Administracyjny pozostają nadal aktualne. Sprawę podatkową wyznacza obowiązek podatkowy. Istotą sprawy podatkowej jest ujawnianie już istniejącego stanu prawnego, który zaistniał w związku z wejściem w obszar szeroko rozumianego obowiązku podatkowego. Rozstrzygnięciem sprawy podatkowej, analogicznie jak sprawy administracyjnej, będzie ustanowienie uprawnień lub obowiązków (zwykle obowiązków), które wynikają z normy prawnej i wymagają konkretyzacji. Jednak obecnie, co do zasady, materialne prawo podatkowe nie wymaga ustalenia zobowiązania podatkowego w drodze decyzji podatkowej.

Należy zwrócić uwagę, że zasadniczo rozstrzygnięcie sprawy administracyjnej i podatkowej wiązano przez długi czas z wydaniem aktu administracyjnego. Również obecnie ordynacja podatkowa, posługując się zwrotem „rozstrzygnięcie sprawy podatkowej”, odnosi to do rozstrzygnięć w postaci decyzji lub postanowień.<sup>7</sup> Należy jednak dostrzec również to, że w tym zakresie zachodzi jednak istotna zmia-

4 T. Kiełkowski, *Sprawa administracyjna*, Kraków 2004, s. 65 i n.

5 J. Zimmermann, *Prawo...*, *op. cit.*, s. 300.

6 Z uzasadnienia uchwały składu 7 sędziów NSA z dnia 22 kwietnia 2002 r. (FPS 1/02), CBO-SA.

7 Jako przykłady można wskazać przepisy art. 14m o.p., art. 130 § 1 pkt 2 o.p., art. 155 § 1 o.p., art. 172 § 1 o.p.

na. B. Adamiak zwraca uwagę, że stosowanie przepisów prawa administracyjnego oparte na władztwie administracyjnym budzi zastrzeżenia co do szerokiej ingerencji w prawa jednostki przez organy administracji publicznej. To zaś, jej zdaniem, uzasadniało poszukiwanie, przy zachowaniu regulacji określonych sfer stosunków społecznych przepisami prawa administracyjnego materialnego, innych od bezpośredniego władczego stosowania tych przepisów przez organy administracji publicznej. Uprawnienie (obowiązek) określa w wyniku czynności materialnoprawnej jednostka z zastrzeżeniem ingerencji władczej organu administracji publicznej, który w wyniku autorytatywnej konkretyzacji przepisu prawa administracyjnego materialnego pozbawia skutku prawnego dokonanej czynności. Autorka zauważa, że to właśnie w prawie podatkowym zostały przyjęte pierwsze regulacje tzw. władztwa administracyjnego przesuniętego w czasie.<sup>8</sup>

Obecnie podkreśla się więc coraz częściej, że chociaż podstawowym sposobem stosowanym w materialnym prawie publicznym jest władcza konkretyzacja uprawnień i obowiązków jednostki w formie decyzji administracyjnej, to jednak znanym sposobem jest też nabycie prawa w wyniku czynności jednostki, z zastrzeżeniem możliwości prawnej pozbawienia tego prawa w wyniku władczej ingerencji organu administracji publicznej.<sup>9</sup> W prawie podatkowym ten właśnie sposób określenia obowiązku publicznego, tj. w wyniku czynności materialnoprawnej jednostki, został przyjęty jako zasadniczy, gdy w wyniku takiej czynności dochodzi do konkretyzacji wysokości zobowiązania podatkowego.<sup>10</sup>

Rozstrzygnięcie sprawy podatkowej, tak jak sprawy administracyjnej, może więc nastąpić w formie aktu władczego – decyzji administracyjnej. Jednak, z uwagi na sposób zaistnienia sprawy podatkowej, a także stosowaną powszechnie technikę samoobliczenia podatku (obliczenia płatniczego), jej zaistnienie nie musi skutkować rozstrzygnięciem organu. Swoistym rozstrzygnięciem sprawy podatkowej, rozu-

---

8 B. Adamiak, Prawa jednostki w koncepcji władztwa administracyjnego przesuniętego w czasie, „Administracja” 2013, nr 1, s. 6.

9 B. Adamiak, Trwałość czynności prawnych w prawie podatkowym, [w:] Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego, red. W. Miemieć, Wrocław 2009, s. 29 i n.

10 *Ibidem*, s. 30.

mianym jako konkretyzacja obowiązku podatkowego, są w tej sytuacji w przeważającej większości deklaracje i zeznania podatkowe. Tak jak rozstrzygnięcia władcze (decyzje podatkowe), stanowią one podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego i podlegają egzekucji administracyjnej w wysokości z nich wynikającej.

### **3. Samoobliczenie jako technika realizacji zobowiązań podatkowych bazująca na oświadczeniach podatnika**

Jak już zasygnalizowano, najlepszym przykładem tego, że współczesne prawo administracyjne i prawo podatkowe odchodzą od klasycznej koncepcji władczej regulacji stosunków społecznych, przyznając jednostce zdolność do podejmowania materialnoprawnych czynności, które kształtują uprawnienia lub obowiązki, jest powstawanie zobowiązań podatkowych z mocy prawa oraz związana z tym technika podatkowa oparta na samoobliczeniu podatku przez podatnika. Władztwo organu administracji publicznej zostaje w takich przypadkach ograniczone do kontroli zgodności czynności jednostki z przepisami prawa. Kontrola ta, w przypadku ustalenia wadliwości czynności materialnoprawnych jednostki, otwiera możliwość wszczęcia postępowania, które może zakończyć się decyzją administracyjną.

W sytuacji gdy realizacja zobowiązań podatkowych następuje poprzez samoobliczenie, jeśli jest ono wykonywane prawidłowo, działanie administracji skarbowej ogranicza się do rejestracji podatników, przyjmowania deklaracji podatkowych, przyjmowania należności oraz rozliczania dokonywanych wpłat. W takich przypadkach konkretyzacja uprawnień i obowiązków nie wymaga od organu wszczęcia i prowadzenia sformalizowanego postępowania ani wydania aktu o charakterze władczym (decyzji podatkowej).<sup>11</sup>

Zastosowanie w prawie podatkowym techniki samoobliczenia podatku powoduje więc przesunięcie zadań i ról organów podatkowych

---

11 P. Pietrasz, J. Siemieniako, [w:] P. Pietrasz (red.), J. Siemieniako, E. Wróblewska, Czynniki zmniejszające rolę władczych form działania administracji skarbowej w realizacji zobowiązań podatkowych, Warszawa–Białystok 2013, s. 44.

– nie muszą one dokonywać decyzyjnego wymiaru zobowiązań,<sup>12</sup> ale obowiązane są do kontroli prawidłowości obliczenia dokonanego przez podatnika (płatnika). Działania takie są podejmowane przede wszystkim w drodze czynności sprawdzających i kontroli podatkowej. W pierwszej z wymienionych procedur (w czynnościach sprawdzających) organ może wezwać podatnika do złożenia wyjaśnień, wskazując też przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych zawartych w deklaracji. Podatnik może wówczas, uwzględniając zastrzeżenie organu, skorygować deklarację i zapłacić podatek w prawidłowej wysokości. Jeżeli zaś tego nie zrobi, wszczynane jest postępowanie podatkowe.<sup>13</sup> Należy podkreślić, iż prowadzenie czynności sprawdzających i kontroli podatkowej nie zamyka etapu samoobliczenia podatku, a także obliczenia płatniczego. Z tego też powodu wskazane rodzaje procedur podatkowych sprzyjają zmniejszeniu znaczenia władczej działalności administracji skarbowej.

Samoobliczenie znajduje obecnie zastosowanie w zdecydowanej większości obowiązujących w Polsce podatków. Władcze działania administracji podatkowej zostały tu przesunięte do etapu weryfikacji prawidłowości wywiązania się z wykonania powinności podatkowych przez podatników, płatników, w przypadkach gdy organ stwierdzi istnienie nieprawidłowości w obliczeniu lub zapłacie podatku. W podatkach związanych z samoobliczeniem przystąpienie organów podatkowych do procesu realizacji zobowiązań następuje zasadniczo już po uprzedniej aktywności podmiotów biernych w ramach tego procesu. Dlatego też przyjmuje się, że organy podatkowe stosują prawo podatkowe w drugim etapie stosowania tego prawa.<sup>14</sup> Weryfikacja taka z oczywistych względów ma charakter wybiórczy. Administracja skarbowa nie jest w stanie kontrolować prawidłowości wszystkich działań podmiotów biernych stosunków podatkowopravných, które kształtują ich sytuację podatkowopravną. Stąd przy stosowaniu techniki samoobli-

---

12 W doktrynie można też spotkać pogląd, że wymiar podatku następuje także wtedy, gdy obliczenie podatku należy do podatnika (samowymiar) – H. Dzwonkowski, *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Warszawa 2003, s. 159.

13 L. Etel, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Preśnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 283.

14 R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 39 i nast.

czenia niezwykle istotne jest wprowadzanie elementów zachęcających podatników do rzetelnego rozliczania z fiskusem.

#### **4. Rodzaje oświadczeń składanych przez podatnika**

Podatnicy w procesie realizacji zobowiązań podatkowych składają różnego rodzaju oświadczenia. Składanie niektórych rodzajów oświadczeń stanowi obowiązek podatnika, część zaś oświadczeń podatnicy mogą składać, tj. są jedynie uprawnieni do ich składania. Możliwość (nie zaś obowiązek) złożenia oświadczenia przez podatnika wiąże się najczęściej z tym, że podatnik chce skorzystać z określonego uprawnienia, zaś złożenie oświadczenia stanowi niezbędny wymóg skorzystania z tego uprawnienia.

Przykładem takich oświadczeń są:

- oświadczenie o wyborze formy opodatkowania (art. 9a ust. 1, 2 i 6 u.p.d.o.f.),
- oświadczenie – wniosek o wspólnym rozliczeniu z małżonkiem (art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f.),
- oświadczenie w trybie art. 8 ust. 3 u.p.d.o.f.,
- oświadczenie w trybie art. 25 ust. 5 i 11 u.p.d.o.p.,
- oświadczenie o wyborze opodatkowania wewnątrzspółnotowego nabycia towarów (art. 10 ust. 6 u.p.t.u.),
- oświadczenie o rezygnacji ze zwolnienia i wyborze opodatkowania dostawy budynków, budowli lub ich części (art. 43 ust. 10 u.p.t.u.),
- oświadczenie o fakcie bycia rolnikiem ryczałtowym (art. 116 ust. 3 u.p.t.u.).

W drodze oświadczenia kontrolowany może zrezygnować z prawa uczestniczenia w czynnościach kontrolnych (art. 285 § 1 i 2 o.p.).

Wskazane powyżej oświadczenia są wyrazem woli podatnika. Przez tego rodzaju oświadczenia podatnik w procesie realizacji zobowiązań podatkowych wyraża swoje preferencje co do tego, jaki sposób opodatkowania – w granicach oczywiście obowiązującego prawa – bę-

dzie dla niego optymalny. Jeśli prawo podatkowe w określonej sytuacji pozwala na wyrażenie woli przez podatnika, to takie oświadczenie woli bezwzględnie wiąże organy podatkowe przy ewentualnym decyzyjnym rozstrzygnięciu spraw podatkowych. Oświadczenie takie wpływa również na treść składanych oświadczeń, jakimi są deklaracje i zeznania.

Zdecydowanie częściej podatnik jest zobowiązany do składania oświadczeń wiedzy, które są elementami składowymi deklaracji. Zauważyć bowiem należy, że takimi oświadczeniami, które składają prawie wszyscy podatnicy – w związku z tym mają one największe znaczenie praktyczne – są oświadczenia ujęte w zeznaniach, deklaracjach podatkowych, informacjach podatkowych, czy też traktowanych tak jak deklaracje podatkowe – korektach deklaracji. Celem uporządkowania należy wspomnieć, że oprócz tego typu oświadczeń wiedzy podatnicy składają też inne. Oświadczeniem wiedzy podatnika jest też np. oświadczenie składane w trybie art. 14b o.p. co do tego, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej. Ordynacja podatkowa przewiduje też złożenie przez podatnika oświadczeń w trybie art. 39 o.p., tj. w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej o nieruchomościach oraz prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem hipoteki przymusowej, czy też rzeczach ruchomych i zbywalnych prawach majątkowych mogących być przedmiotem zastawu rejestrowego. Możliwość składania oświadczeń przez podatnika przewiduje też przepis art. 180 o.p., który stanowi, że jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem (§ 1). Jeżeli przepis prawa nie wymaga urzędowego potwierdzenia określonych faktów lub stanu prawnego w drodze zaświadczenia, organ podatkowy odbiera od strony, na jej wniosek, oświadczenie złożone pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania (§ 2). W drodze oświadczenia kontrolowany może, na żądanie organu podatkowego, złożyć oświadczenie o stanie majątkowym na dany dzień (art. 285 a o.p.).



Dalszą część referatu poświęcono analizie oświadczeń podatnika, które są elementami składowymi deklaracji podatkowych i zeznań podatkowych składanych w związku z samoobliczeniem podatku.

## 5. Charakter prawny deklaracji podatkowej

Z techniką samoobliczenia podatku oraz obliczeniem płatniczym wiąże się bezpośrednio obowiązek składania deklaracji podatkowych. Przepisy prawa podatkowego nie definiują pojęcia deklaracji podatkowej. Jedynie art. 3 pkt 5 o.p. wskazuje na szerokie rozumienie tego terminu, gdyż odnosi się on również do zeznania podatkowego, wykazów oraz informacji, do składania których obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci.

Obowiązek złożenia deklaracji podatkowej jest obowiązkiem o charakterze instrumentalnym, czyli wspomagającym realizację obowiązku podstawowego, jakim jest zapłata podatku. Natomiast czynność złożenia deklaracji jest czynnością podmiotu zobowiązanego (podatnika lub płatnika) o charakterze materialnoprawnym.<sup>15</sup>

W doktrynie prawa podatkowego nie ma jednolitego stanowiska odnośnie do istoty i charakteru prawnego deklaracji podatkowej.<sup>16</sup> Jest ona jednak z pewnością formą obowiązkowego przekazywania informacji przez zobowiązane do ich składania podmioty. Deklaracja podatkowa jest oświadczeniem wiedzy takiego podmiotu, chociaż może również zawierać oświadczenia woli,<sup>17</sup> np. w zakresie wyboru formy opodatkowania, możliwości skorzystania z łącznego opodatkowania przez małżonków.

W przypadku samoobliczenia istotne jest znaczenie, jakie nadano deklaracji podatkowej składanej przez podatnika. Wskazuje się, że złożenie przez niego takiej deklaracji wywołuje taki sam skutek, jak wydanie i doręczenie decyzji podatkowej określającej wysokość zobowiąza-

15 B. Adamiak, Trwałość czynności prawnych w prawie podatkowym, [w:] Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego, red. W. Miemiec, Wrocław 2009, s. 29 i n.

16 Zob. na ten temat szerzej: C. Kosikowski, [w:] C. Kosikowski et al., Ordynacja podatkowa..., *op. cit.*, s. 54 oraz podana tam literatura.

17 B. Brzeziński, Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny, „Prawo i Podatki” 2005, nr 11, s. 14 i n.

nia podatkowego – w obu przypadkach zobowiązanie zostaje określone w konkretnej kwocie i w odniesieniu do konkretnego podmiotu.<sup>18</sup> Dzięki deklaracji podatkowej następuje wstępne swoiste rozstrzygnięcie sprawy podatkowej.<sup>19</sup>

Zarówno deklaracja podatkowa, jak i decyzja podatkowa stanowią podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego, umożliwiającego w dalszej kolejności wydobycie podatku w drodze egzekucji administracyjnej. Z drugiej jednak strony zaniechanie złożenia deklaracji podatkowej nie niweczy powstania zobowiązania podatkowego, gdyż skutek taki następuje z mocy samego prawa. Deklaracja podatkowa stanowi natomiast źródło poznania wysokości zobowiązania podatkowego.<sup>20</sup>

W literaturze zwraca się uwagę na świadome działanie ustawodawcy, który to na podatnika przesuwa ciężar obliczenia, udokumentowania i wpłacenia właściwej kwoty podatku, wychodząc z założenia, że to podatnik najlepiej zna podstawę opodatkowania, a w związku z tym w sposób najbardziej prawidłowy może zadeklarować podatek oraz go uiszczyć w prawidłowej wysokości.<sup>21</sup> W efekcie prowadzi to do istotnej redukcji znaczenia instytucji postępowania podatkowego, o którym mowa w dziale IV o.p. Wszczęcie postępowania podatkowego ma bowiem miejsce dopiero wówczas, gdy organ kwestionuje prawidłowość deklaracji lub wyliczeń dokonanych przez podatnika, natomiast ten nie zgadza się ze stanowiskiem organu wyrażonym w toku czynności sprawdzających lub też w toku kontroli podatkowej. Niepodważenie poprawności deklaracji czy wysokości wpłat w drodze odpowiednich procedur powoduje, iż działania podjęte przy zastosowaniu techniki samoobliczenia uważa się za prawidłowe. Powyższe założenie można wywieść z treści art. 21 § 2 o.p., statuującego domniemanie zgod-

---

18 H. Dzwonkowski, Charakter prawny deklaracji podatkowej (zagadnienia podstawowe), „Państwo i Prawo” 1999, z. 2, s. 27.

19 R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2011, Wrocław 2011, s. 45–46.

20 P. Pietrasz, J. Siemieniako, [w:] P. Pietrasz (red.), J. Siemieniako, E. Wróblewska, *op. cit.*, s. 46–47.

21 K. Teszner, Realizacja zobowiązania podatkowego w drodze samoobliczenia podatku, [w:] System prawa finansowego, t. 3: Prawo daninowe, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 659.

ności deklaracji podatkowej z prawem.<sup>22</sup> Zgodnie z tą regulacją, jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, a zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób określony w § 1 pkt 1, czyli z mocy prawa, podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty, z zastrzeżeniem § 3. Wskazane zastrzeżenie wiąże się z tym, że ustalenie zobowiązania podatkowego przez podatnika lub płatnika ma charakter warunkowego rozstrzygnięcia sprawy podatkowej. Wynik weryfikacji samoobliczenia i obliczenia podatku przez płatnika przesądza, czy i w jakim zakresie rozstrzygnięcie to zostanie uznane przez administrację skarbową.<sup>23</sup>

Wracając jednak do istoty art. 21 § 2 o.p., należy podkreślić, że regulacja ta niewątpliwie podkreśla rolę i znaczenie czynności jednostki, jaką jest złożenie deklaracji podatkowej. Jednocześnie jednak ustawodawca wyznacza granice trwałości takiej czynności jednostki, a w konsekwencji także samej deklaracji.<sup>24</sup> Zgodnie bowiem z postanowieniami art. 21 § 3 o.p., jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciężącego 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, wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego.

Organ podatkowy ma zatem obowiązek respektowania ustaleń zawartych w deklaracji podatkowej, jeżeli nie ma zastrzeżeń co do rzetelności i poprawności ich treści. Jedynym sposobem, a zarazem prawnie dopuszczalną formą zakwestionowania ustaleń zawartych w deklaracji podatkowej jest decyzja podatkowa określająca wysokość zobowiązania podatkowego, wydana na podstawie art. 21 § 3 o.p.

Tak istotna pozycja podatnika w związku z samoobliczeniem podatku wymusiła dostosowanie do materialnego prawa podatkowego reguł procedury podatkowej i szerzej – zasad realizacji zobowiązań podatkowych. Dlatego też w prawie podatkowym tak istotne znacze-

---

22 P. Pietrasz, J. Siemieniako [w:] P. Pietrasz (red.), J. Siemieniako, E. Wróblewska, *op. cit.*, s. 47.

23 R. Mastalski, [w:] B. Adamiak et al., *op. cit.*, s. 16 i 17.

24 B. Adamiak, Trwałość czynności prawnych w prawie podatkowym, [w:] Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego, red. W. Miemiec, Wrocław 2009, s. 29 i n.

nie mają procedury niejurysdykcyjne (kontrola podatkowa i czynności sprawdzające). Odpowiedników tych procedur nie przewiduje prawo regulujące postępowanie administracyjne. Są to procedury, które w pewnym sensie współpracują z prawem materialnym, w którym skutki prawne związane z kształtowaniem sytuacji materialnoprawnej jednostki wynikają z mocy samego prawa. Procedury te „obsługują” to prawo materialne, co oznacza, że służą zasadniczo niekreowaniu sytuacji materialnoprawnej, ale weryfikacji i kontroli działań jednostek, na które nałożono szereg obowiązków o charakterze instrumentalnym.<sup>25</sup>

## 6. Charakter prawny korekty deklaracji podatkowej

Jako oświadczenie należy również traktować korektę deklaracji podatkowej. W myśl art. 81 § 1 o.p. podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację podatkową. Skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie korygującej deklaracji wraz z dołączonym pisemnym uzasadnieniem przyczyn korekty (art. 81 § 2 o.p.). Ustawodawca dopuścił zatem sytuację, w której podatnik dokonujący samoobliczenia czy też płatnik dokonujący obliczenia podatku, opracowując treść deklaracji podatkowej, czyni to błędnie i w ten sposób zawyża lub zaniża wysokość zadeklarowanej należności podatkowej, ewentualnie popełnia błąd, który pozostaje bez wpływu na wysokość podatku. Regulacje odnoszące się do korekt deklaracji podatkowych są zatem wyrazem praktycznego realizmu ustawodawcy przewidującego omyłność podmiotów biernych stosunku podatkowoprawnego.<sup>26</sup>

W jednym z orzeczeń Naczelny Sąd Administracyjny trafnie wskazał, że dokonująca się w ostatnich latach zmiana techniki opodatkowania w Polsce, polegająca na przerzucaniu przez państwo na podatnika obowiązku samoobliczenia podatku, bez potrzeby wydawania w tej mierze konstytutywnych decyzji przez organy podatkowe, prowadzi do powstania wzajemnych praw i obowiązków podmiotów stosunku podatkowoprawnego. Podatnik ma bowiem prawo domagania się, by tworzone przez państwo ustawy podatkowe były na tyle czytelne i stabilne,

25 P. Pietrasz, J. Siemieniako, [w:] P. Pietrasz (red.), J. Siemieniako, E. Wróblewska, *op. cit.*, s. 47–48.

26 H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa 2011*, Warszawa 2011, s. 710.

aby mógł wypełnić prawidłowo nałożone na niego obowiązki podatkowe (główny – związany z określeniem należnego zobowiązania podatkowego, i instrumentalnie z nim związane inne obowiązki, np. deklarowanie i dokumentowanie zdarzeń podatkowych). W sytuacji gdy przepisy prawa podatkowego są nieczytelne, często zmieniane i możliwa jest ich różna interpretacja, nie sposób wykluczyć, że podatnik może nieprawidłowo dokonać samoobliczenia zobowiązania podatkowego na swoją niekorzyść lub na niekorzyść fiskusa. Naruszeniem zatem konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego i wynikających z niej zasad sprawiedliwości i powszechności opodatkowania oraz ochrony własności byłaby taka sytuacja, w której podatnik nie mógłby zweryfikować samoobliczenia podatku. Możliwość korekty deklaracji podatkowej, którą uzewnętrznia się samoobliczeniem podatku, to w demokratycznym państwie prawnym nie tylko – co należy szczególnie podkreślić – przywilej podatnika, lecz także jego obowiązek.<sup>27</sup> Państwo może sięgać do dochodu czy majątku podatnika tylko w sytuacjach przewidzianych ustawą, a uszczuplanie mienia podatnika bez ustawowych podstaw do tego w państwie prawa nie może być żadną miarą akceptowane. Korekta deklaracji podatkowej ma zatem zawsze na celu doprowadzenie do zgodności niewłaściwie deklarowanej poprzednio sytuacji podatkowoprawnej z sytuacją nakazaną przez ustawy podatkowe.<sup>28</sup>

Podkreślenia wymaga to, że nie ma legalnej definicji korekty deklaracji podatkowej. W praktyce natomiast korekta deklaracji podatkowej sprowadza się do poprawienia nieprawidłowości w treści uprzednio złożonej deklaracji (zeznania).

Korekta deklaracji podatkowej umożliwia podatnikowi zmniejszenie lub zwiększenie powstałego zobowiązania ze skutkiem wstecznym.<sup>29</sup> Skorygowanie deklaracji podatkowej sprowadza się zatem do złożenia kolejnej deklaracji, tyle tylko że o innej treści niż poprzed-

---

27 Szerzej o dualistycznym charakterze skorygowania deklaracji, które jest obowiązkiem i uprawnieniem, zob. S. Babiarz, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka–Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 471 i nast.

28 Zob. uchwała NSA z dnia 30 czerwca 2003 r., FPS 3/03, CBOSA.

29 L. Etel, [w:] C. Kosikowski et al., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 598 i nast.

nia. Zauważyć należy, że zarówno deklaracja, jak też korekta deklaracji zwykle ujęte są w tym samym formularzu. Korekta deklaracji podatkowej jest więc, tak samo jak deklaracja podatkowa, formą przekazywania informacji przez zobowiązane do ich składania podmioty. Tak jak sama deklaracja, korekta jest także oświadczeniem wiedzy takiego podmiotu, które może zawierać również oświadczenia woli.<sup>30</sup>

Warto zaznaczyć, że korekta deklaracji podatkowej nie zawsze wiąże się z eliminacją nieprawidłowości w pierwotnej deklaracji. Otóż uprawnienie do skorygowania deklaracji może wynikać ze specyfiki konstrukcji podatku, co najlepiej jest widoczne na przykładzie podatku od towarów i usług.<sup>31</sup>

Przepisy umożliwiające korektę pierwotnie złożonej deklaracji podatkowej podkreślają znaczenie instytucji samoobliczenia podatku przez podatników w toku realizacji zobowiązań podatkowych. W technice samoobliczenia bazą są deklaracje i zeznania, a zatem oświadczenia wiedzy podmiotów biernych. W instytucji korekty należy znowu dostrzegać pierwszeństwo samoobliczenia podatku przed jego określeniem w formie decyzji podatkowej.<sup>32</sup> Pokazuje to również, że w prawie podatkowym pierwszeństwo przy rozstrzygnięciu sprawy podatkowej należy do podmiotów biernych. Ponadto skorygowanie deklaracji i zapłacenie zaległości podatkowej skutkuje wygaśnięciem zobowiązania podatkowego oraz wstrzymuje naliczanie odsetek od tej zaległości. Istotny skutek złożenia korekty deklaracji podatkowej wynika z treści art. 16a kks. Otóż nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe ten, kto złoży prawnie skuteczną w rozumieniu ordynacji podatkowej korektę deklaracji podatkowej wraz z uzasadnieniem przyczyny korekty i w całości uiszczy, niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ, uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie należność publicznoprawną. Złożenie korekty deklaracji

---

30 P. Pietrasz, J. Siemieniako, [w:] P. Pietrasz (red.), J. Siemieniako, E. Wróblewska, *op. cit.*, s. 131.

31 Zob. np. art. 42 ust. 12a oraz art. 86 ust. 13 u.p.t.u.

32 Por. T. Dębowska–Romanowska, Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku, [w:] Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego, Toruń 1998, s. 40; P. Pietrasz, [w:] P. Pietrasz, W. Stachurski, Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz, Wrocław 2011, s. 314.

jest zatem jednym z obligatoryjnych warunków niepodlegania karze za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe.<sup>33</sup>

Czynność skorygowania deklaracji podatkowej może być dokonana poza jakąkolwiek procedurą uregulowaną w ordynacji podatkowej, może też zostać dokonana bez jakichkolwiek barier w toku czynności sprawdzających. Uprawnienie do skorygowania deklaracji podatkowej ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej (art. 81 § 1 pkt 1 o.p.), a także na czas trwania postępowania kontrolnego uregulowanego w ustawie o kontroli skarbowej (art. 14c ust. 1 u.k.s.). Przysługuje ono nadal po zakończeniu kontroli podatkowej, a także po zakończeniu postępowania podatkowego i postępowania kontrolnego, w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego (art. 81b § 1 pkt 2 o.p. oraz art. 14c ust. 5 u.k.s.). Ponadto w toku postępowania kontrolnego kontrolowany może, w terminie wyznaczonym zgodnie z art. 24 ust. 4 u.k.s., skorygować uprzednio złożoną deklarację podatkową (art. 14c ust. 2 u.k.s.).

O ile z treści art. 81 § 1 oraz art. 81b § 1 o.p. wynika, że skorygowanie deklaracji jest uprawnieniem podatnika, to już z postanowień art. 75 § 3 o.p. wynika, iż podatnik składający wniosek o stwierdzenie nadpłaty równocześnie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty jest zobowiązany do złożenia skorygowanego zeznania (deklaracji).

## **7. Korekta deklaracji podatkowej a stwierdzenie nadpłaty**

Z treści art. 75 § 3 o.p. wynika, że złożenie skorygowanej deklaracji podatkowej jest, obok złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, przesłanką, od której uzależnione jest wszczęcie postępowania podatkowego w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty. W przypadku niedołączenia do wniosku skorygowanej deklaracji organ podatkowy na podstawie art. 169 § 1 o.p. powinien wezwać wnioskodawcę do usunięcia braków w terminie 7 dni, z pouczeniem, że niespełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie podania bez rozpatrzenia. Brak skorygo-

---

33 P. Pietrasz, J. Siemieniako, [w:] P. Pietrasz (red.), J. Siemieniako, E. Wróblewska, *op. cit.*, s. 132.

wanej deklaracji jest w takim przypadku klasycznym przykładem sytuacji, w której podanie (tu: wiosek o stwierdzenie nadpłaty) nie spełnia wymogów określonych przepisami prawa.<sup>34</sup>

Dokonując analizy postanowień art. 75 § 3 o.p., można dojść do wniosku, że postępowanie podatkowe w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty inicjowane jest poprzez złożenie wniosku wraz z korektą deklaracji. Oznacza to, że korekta deklaracji w pewnym sensie inicjuje to postępowanie (wraz z wnioskiem). Korekta deklaracji nie jest w takim przypadku składana w toku postępowania podatkowego. Patrząc z perspektywy art. 81b § 1 pkt 1 o.p., zgodnie z którym uprawnienie do skorygowania deklaracji ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej – w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą, korekta deklaracji dokonywana zgodnie z postanowieniami art. 75 § 3 o.p. nie ma miejsca w czasie trwania postępowania, gdyż to między innymi ta korekta jest przyczyną sprawczą wszczęcia tego postępowania. Jeżeli natomiast już po złożeniu wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz z korektą deklaracji podatnik złożyłby kolejną korektę deklaracji, to w takim przypadku znalazłaby zastosowanie norma przewidziana w art. 81b § 1 pkt 1 o.p. W tej sytuacji kolejna korekta deklaracji byłaby składana już w czasie toczącego się postępowania podatkowego.

W orzecznictwie sądów administracyjnych wyrażono pogląd, zgodnie z którym „w przypadku wszczęcia postępowania z wniosku o stwierdzenie nadpłaty w sposób jasny i klarowny przedstawia się zagadnienie skutków korekty zeznania podatkowego. Ta korekta odmiennie niż złożenie zeznania podatkowego (art. 21 § 2 o.p.) nie wywołuje skutków materialnoprawnych, lecz tylko skutki obligacyjne, określone w art. 75 § 4 tej ustawy. Nie kreuje ona na nowo zobowiązania podatkowego, dopóty, dopóki organ podatkowy nie uzna, że korekta ta nie budzi wątpliwości. Wywołuje więc ona także skutki procesowe w za-

---

34 Odmienne w tej kwestii wypowiedział się B. Gruszczyński, wskazując, że niedołączenie skorygowanego zeznania mimo wezwania o uzupełnienie wniosku nie czyni tego wniosku niedopuszczalnym, lecz zmusza organ podatkowy do wydania decyzji w sprawie nadpłaty. Nie można, zdaniem tego Autora, pozostawić wniosku bez rozpatrzenia w trybie art. 169 § 4 o.p. w sytuacji, gdy na koncie urzędu pozostaje nadpłata (zob. B. Gruszczyński, [w:] Babiarz et al., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 434).



kresie postępowania uruchomionego tym żądaniem stwierdzenia nadpłaty”.<sup>35</sup>

Zgodzić należy się, że korekta deklaracji wywołuje skutki procesowe sprowadzające się do uruchomienia postępowania w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty. Jak już bowiem wskazano, nie jest wystarczające do uruchomienia tego postępowania złożenie samego wniosku o stwierdzenie nadpłaty.

Nie można natomiast podzielić poglądów odnośnie do braku skutków materialnoprawnych skorygowanej deklaracji, składanej zgodnie z postanowieniami art. 75 § 3 o.p. Podobnie jak czynność złożenia deklaracji podatkowej, również jej korekta ma charakter materialnoprawny. Skorygowanie deklaracji podatkowej przez podatnika powoduje w istocie modyfikację wysokości zobowiązania podatkowego. Zauważyć należy, że materialnoprawny skutek wynikający z treści powołanego już wyżej art. 21 § 2 o.p. odnosi się także do korekty deklaracji podatkowej. Na skutek złożenia deklaracji podatkowej, także na podstawie art. 75 § 3 o.p., w sposób istotny i stanowczy ulega zmianie określona przez podatnika wartość zobowiązania podatkowego. Pokreślenia również wymaga to, że tak skorygowana deklaracja nie jest przecież projektem, który nie ma wiążącego charakteru. Gdyby natomiast ustawodawca podatkowy chciał pozbawić korekty deklaracji podatkowej składanej na zasadach określonych w art. 74 § 3 o.p. charakteru wynikającego z art. 21 § 2 o.p., powinien wyrazić to wprost. W takim przypadku art. 21 § 2 o.p. miałby jednak następującą treść: „Jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, a zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób określony w § 1 pkt 1, podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty, z zastrzeżeniem § 3 i art. 75 § 3 o.p.”

Przeciwko poglądom wyrażonym w powołanych wyżej orzeczeniach przemawia także konstrukcja art. 75 § 4 o.p. Przepis ten stanowi mianowicie, że jeżeli prawidłowość skorygowanego zeznania (deklaracji) nie budzi wątpliwości, organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę.

---

35 Wyroki NSA: z dnia 10 grudnia 2010 r. (II FSK 1412/09) oraz z dnia 21 października 2010 r. (II FSK 1094/09), CBOSA.

Warto zasygnalizować, że Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wystąpił z wnioskiem o podjęcie przez Naczelną Sąd Administracyjny uchwały wyjaśniającej przepisy prawne, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. We wniosku tym ujęto pytanie, czy w przypadku zakwestionowania przez organ podatkowy prawidłowości skorygowanej deklaracji podatkowej złożonej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, zgodnie z art. 75 § 3 o.p., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r., organ podatkowy przed rozpatrzeniem tego wniosku powinien wszcząć z urzędu postępowanie podatkowe celem określenia wysokości zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 21 § 3 tej ustawy (II FPS 5/13).

## **8. Podsumowanie**

Przedstawione w referacie rozważania pozwalają przyjąć wniosek, że sprawy podatkowe wykazują znaczny potencjał do ich rozstrzygnięcia z pominięciem działań administracji skarbowej o charakterze władczym. Obecnie istnieje w prawie podatkowym szereg instytucji, które umożliwiają zakończenie sprawy podatkowej związanej z określeniem (obliczeniem) wysokości zobowiązania podatkowego na czynności złożenia oświadczenia wiedzy przez podatnika, zawartego w deklaracji podatkowej (zeznaniu podatkowym).

Wskazać należy, że wyodrębnienie w ordynacji podatkowej, obok postępowania podatkowego, niejurysdykcyjnych procedur kontrolnych, takich jak czynności sprawdzające i kontrola podatkowa, umożliwi w szerszym zakresie podejmowanie przez administrację skarbową działań pozostających w związku z realizacją zobowiązań podatkowych, jednak w innych formach niż decyzja podatkowa. Jak trafnie zwrócił uwagę R. Mastalski, jeżeli organ podatkowy zbyt często kwestionuje prawidłowość działania podatnika, dając temu wyraz w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, wówczas następuje istotny wzrost kosztów realizacji zobowiązań podatkowych, a dwu-

etapowy model stosowania prawa podatkowego nie spełnia założonych celów.<sup>36</sup>

Niezwykle istotnym instrumentem, wzmacniającym pozycję samoobliczenia podatnika w procesie realizacji zobowiązań podatkowych, a zarazem pozwalającym uniknąć władczych rozstrzygnięć administracji skarbowej, jest możliwość korygowania deklaracji podatkowej, a zarazem oświadczenia wiedzy podatnika co do wysokości zobowiązania podatkowego. Pozytywnie należy ocenić fakt, że w obecnym kształcie sytuacji, kiedy możliwe jest złożenie korekty deklaracji, zostały uregulowane bardzo szeroko. Korektę podatnik może złożyć niemal w każdym czasie, w tym również w toku czynności sprawdzających, po zawiadomieniu o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, a nawet po zakończeniu kontroli podatkowej.

Naszym zdaniem, dążenie do tego, aby jak najrzadziej sprawy podatkowe kończyły się w sposób decyzyjny, jest prawidłowym kierunkiem. Technikę samoobliczenia należy w dalszym ciągu rozwijać i udoskonalać. W związku z tym proponujemy zwiększenie kwoty przewidzianej w art. 274 § 1 pkt 1 o.p., która ogranicza uprawnienie organów podatkowych do skorygowania deklaracji podatkowej z urzędu. Zasadne wydaje się podwyższenie tej kwoty z 1000 zł do 5000 zł. Ponadto proponujemy wprowadzenie zasady pierwszeństwa procedur niejurysdykcyjnych przed procedurami jurysdykcyjnymi.

Należy również postulować, aby w praktyce realizacji zobowiązań podatkowych podejmowanie czynności o charakterze wyjaśniającym w ramach czynności sprawdzających wyprzedzało kontrolę podatkową oraz postępowanie podatkowe, zwłaszcza zaś w sytuacji, gdy podatnik złożył deklarację bądź dokonał jej korekty, które budzą wątpliwości organu podatkowego.

---

36 R. Mastalski, Derywacyjna koncepcja wykładni prawa w procesie stosowania prawa podatkowego, [w:] W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga jubileuszowa Profesora Macieja Zielińskiego, red. A. Choduń, S. Czepita, Szczecin 2010, s. 341.