
STWIERDZENIE NADPŁATY A OKREŚLENIE WYSOKOŚCI ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO – STAN PO UCHWALE NSA Z DNIA 27.01.2014, SYGN. AKT II FPS 5/13

RAFAŁ BROLL

SPIS TREŚCI

1. Wstęp.....	56
2. Rozstrzygnięcie o nadpłacie wymaga wcześniejszego rozstrzygnięcia o wysokości zobowiązania podatkowego	60
3. Rozstrzygnięcie o nadpłacie nie wymaga wcześniejszego rozstrzygnięcia o wysokości zobowiązania podatkowego	64
4. Uchwała z dnia 27 stycznia 2014, sygn. akt II FPS 5/13.....	66
5. Czy można stwierdzić istnienie nadpłaty bez określenia jaka jest rzeczywista wysokość zobowiązania podatkowego?	70
6. Skutki prawne skorygowanej deklaracji złożonej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty.....	74
7. Zmiany przepisów regulujących model stwierdzenia nadpłaty	78
8. Dalsze argumenty przeciwko koncepcji „warunkowego” skutku korekty deklaracji.....	81
9. Właściwa odpowiedź na pytanie Prezesa NSA	83
10. Krajobraz po bitwie – końcowa ocena uchwały NSA.....	85
11. Nieśmiały postulat de lege ferenda.....	90

1. WSTĘP

Wnioskiem z dnia 8 lipca 2013 Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wystąpił o podjęcie uchwały w składzie 7 sędziów NSA (tzw. uchwały abstrakcyjnej), wyjaśniającej:

„Czy w przypadku zakwestionowania przez organ podatkowy prawidłowości skorygowanej deklaracji podatkowej złożonej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, zgodnie z art. 75 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.), 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?”.

Prezes NSA stwierdził, że przyczyną wystąpienia z wnioskiem jest stan prawny wywołujący w orzecznictwie sądów administracyjnych wątpliwości odnośnie dwóch zagadnień: po pierwsze, czy organ podatkowy przy rozpoznawaniu wniosku o stwierdzenie nadpłaty w przypadku zakwestionowania korekty deklaracji podatkowej złożonej wraz z tym wnioskiem zanim wypowie się co do jego zasadności, każdorazowo zobowiązany jest przeprowadzić postępowanie podatkowe w zakresie określenia prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego i wydać decyzję, o której mowa w art. 21 § 3 o.p., a po drugie, czy złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty wywołuje skutek w postaci wszczęcia postępowania podatkowego, czy też organ podatkowy musi dokonać wszczęcia takiego postępowania z urzędu.

Zdaniem Prezesa NSA rozstrzygnięcie tych dwóch zagadnień wymaga dokonania oceny relacji, jakie zachodzą pomiędzy postępowaniem podatkowym w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty w przypadkach zakwestionowania przez organ podatkowy wysokości podatku wskazanej przez podatnika w korekcie deklaracji, a postępowaniem podatkowym w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w wyżej przedstawionym zakresie.

W związku z przedstawieniem tego pytania dnia 27.01.2014 skład siedmiu sędziów NSA podjął uchwałę o sygn. akt II FPS 5/13 w brzmieniu:

„W przypadku zakwestionowania prawidłowości skorygowanej deklaracji podatkowej złożonej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, zgodnie z art. 75 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.), 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”.

Jak widać sama sentencja uchwały nie rozstrzyga żadnych wątpliwości i rozbieżności. Wynika z niej tylko, że w jednych sprawach organ podatkowy ma obowiązek wszczynać postępowanie w celu określenia wysokości zobowiązania podatkowego, a w innych nie ma. Aby jednak spróbować ustalić w jakich ma, a w jakich nie ma i dlaczego, sięgnąć trzeba do uzasadnienia uchwały.

W mojej ocenie, kontrowersje i wątpliwości wywołujące rozbieżność poglądów w orzecznictwie sądów administracyjnych w powyższej kwestii sięgają znacznie głębiej, niż wynika to z przedstawionego przez Prezesa NSA pytania i bynajmniej nie ograniczają się do zagadnień proceduralnych.

Zadane pytanie dotyczy sytuacji, kiedy organ podatkowy kwestionuje prawidłowość skorygowanej deklaracji podatkowej, co jest równoznaczne z kwestionowaniem istnienia lub wysokości nadpłaty wskazanej we wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Kwestionując wysokość nadpłaty, organ podatkowy wydać może dwa rodzaje rozstrzygnięć – odmówić jej stwierdzenia, jeżeli uważa, że nadpłata w ogóle nie istnieje, lub stwierdzić nadpłatę, ale w niższej wysokości niż domagał się tego podatnik we wniosku.

Kwestia obowiązku wszczęcia postępowania, której wprost dotyczy zagadnienie prawne przekazane do rozstrzygnięcia przez Prezesa NSA („czy organ powinien wszcząć z urzędu postępowanie podatkowe celem określenia wysokości zobowiązania podatkowego”) wydaje się być zagadnieniem wyłącznie proceduralnym. W istocie jednak, aby taką kwestię proceduralną rozstrzygnąć, w pierwszej kolejności trzeba odpowiedzieć na inne pytanie:

Czy rozstrzygnięcie przez organy podatkowe w przedmiocie nadpłaty (poprzez stwierdzenie nadpłaty w wysokości innej niż wnioskowana przez podatnika lub odmowę jej stwierdzenia) wymaga wcześniejszego określenia wysokości zobowiązania podatkowego ?

Negatywna odpowiedź na to pytanie tzn. uznanie, że dla rozstrzygnięcia kwestii nadpłaty nie jest wymagane rozstrzygnięcie kwestii wysokości zobowiązania podatkowego, **zawsze implikować musi równocześnie** odpowiedź negatywną na pytanie zadane przez Prezesa NSA. Skoro bowiem można rozstrzygać o wysokości nadpłaty (lub jej istnieniu) bez rozstrzygnięcia jaka jest wysokość zobowiązania podatkowego, to oczywiście przed wydaniem rozstrzygnięcia o nadpłacie nie ma potrzeby wszczynania odrębnego postępowania celem określenia wysokości zobowiązania podatkowego.

Wyprzedzając w tym momencie nieco dalszą analizę, stwierdzić trzeba, że w omawianej uchwale NSA takiej właśnie negatywnej odpowiedzi udzielił, tzn. uznał, że można stwierdzić, że nadpłata nie istnieje lub istnieje w innej wysokości niż twierdzi podatnik, nie rozstrzygając jednocześnie kwestii istnienia i wysokości zobowiązania podatkowego (choć nie w każdym przypadku). NSA stara się przy tym „proceduralizować” całe zagadnienie, snując dywagacje na temat zasadności, celowości, czy ekonomiki prowadzenia dwóch odrębnych postępowań podatkowych. W istocie jednak wypowiada się co do kwestii o fundamentalnym znaczeniu dla konstrukcji nadpłaty jako zdarzenia prawnego, to znaczy sposobu ustalenia czy podatek został zapłacony nienależnie (lub w wysokości wyższej od należnej). To natomiast jest kwestia materialnoprawna.

Odpowiedź pozytywna na powyższe pytanie, tzn. uznanie, że nie jest możliwe rozstrzygnięcie przez organy podatkowe w przedmiocie nadpłaty (poprzez stwierdzenie nadpłaty lub odmowę stwierdzenia nadpłaty) bez rozstrzygnięcia w przedmiocie zobowiązania podatkowego, nie pociąga za sobą automatycznie jednoznacznego wniosku co do dopuszczanego, bądź wymaganego sposobu orzekania o wysokości tego zobowiązania. Możliwe są tu różne rozwiązania, polegające na wydaniu dwóch odrębnych decyzji w sprawie stwierdzenia (lub odmowy stwierdzenia) nadpłaty i w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego (a tym samym prowadzeniu dwóch odrębnych postępowań podatkowych) lub rozstrzygnięciu obu tych kwestii w jednej decyzji, po przeprowadzeniu jednego postępowania. To zagadnienie jest faktycznie zagadnieniem proceduralnym i w istocie wtórnym. Uchwała NSA zagadnienia tego również dotyczy, gdyż NSA stwierdza w niej, że nie w każdym przypadku można rozstrzygnąć o nadpłacie bez rozstrzygnięcia o wysokości zobowiązania podatkowego, tzn. istnieją takie przypadki, gdy określenie wysokości zobowiązania podatkowego i prowadzenie postępowania w tej sprawie jest jednak konieczne. Jest to jednak wątek drugorzędny.

W pierwszej kolejności postaram się zrekonstruować dotychczasowe poglądy i stanowiska, wyrażane zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie, dotyczące konieczności wcześniejszego określenia wysokości zobowiązania podatkowego w celu rozstrzygnięcia o wysokości nadpłaty (lub braku takiej konieczności). Przegląd ten jest skrócony i uproszczony oraz nakierowany na wyodrębnienie głównych nurtów rozumowania i argumentacji, z pominięciem kwestii drugorzędnych i wtórnych wobec rozstrzyganego problemu. Następnie rozważę jak w te poglądy i stanowiska wpisuje się uzasadnienie uchwały NSA.

Biorąc pod uwagę treść podjętej przez NSA uchwały poglądy te mają już charakter historyczny i celem ich rekonstrukcji jest określenie stanu dyskusji i kontrowersji dotyczących rozstrzyganego przez NSA zagadnienia, jako tła podjęcia tej uchwały. Uchwała, która wiąże wszystkie składy orzekające sądów administracyjnych (i w tym sensie ma charakter prawotwórczy)⁹⁶ powinna przenieść dyskusję na nowy poziom, aby rozwiązać kontrowersje dotyczące uwarunkowań i trybu orzekania i zwracania nadpłat podatków. Twierdzę bowiem, że podjęta przez NSA uchwała kontrowersji tych nie rozwiązuje, jest błędna z punktu widzenia konstrukcji nadpłaty podatku i wprowadzi orzecznictwo sądów administracyjnych w stan chaosu.

⁹⁶ Por. art. 269 § 1 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

2. ROZSTRZYGNIĘCIE O NADPŁACIE WYMAGA WCZEŚNIEJSZEGO ROZSTRZYGNIĘCIA O WYSOKOŚCI ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO

Wśród poglądów, iż stwierdzenie lub odmowa stwierdzenia nadpłaty musi być poprzedzona określeniem wysokości zobowiązania podatkowego, wyróżnić można trzy zasadnicze nurty.

Po pierwsze, część autorów uważała, że w rozstrzygnięciu o nadpłacie podatku (jej istnieniu i wysokości) implicite zawarte jest rozstrzygnięcie o wysokości zobowiązania podatkowego, czyli, że przedmiot i zakres postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty i postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego są w istocie tożsame, a rozstrzygnięcie o nadpłacie niejako „konsumuje” rozstrzygnięcie o wysokości zobowiązania podatkowego. Maciej Ślifirczyk stwierdza, iż „Postępowanie podatkowe zmierzające bezpośrednio do określenia wysokości zobowiązania podatkowego na podstawie art. 21 § 1 o.p. oraz postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty podatku to w istocie 2 oblicza tego samego postępowania wymiarowego”. Autor ten uważa, że istnienie takich dwóch oddzielnych procedur jest jedynie „pozornym wrażeniem”, wynikającym z braku precyzji przepisów Ordynacji podatkowej.⁹⁷

Jeszcze dalej idzie Henryk Dzwonkowski, który uważa, iż: „Stwierdzenie nadpłaty to postępowanie wymiarowe w sprawie nadpłaty, które wszczyna podatnik (...) Ustawodawca niepotrzebnie, jak się wydaje, komplikuje Ordynację podatkową. Należy bowiem odnotować, że każda decyzja dotycząca nadpłaty jest zarazem decyzją wymiarową w sprawie zobowiązania. Choć wydaje się na pozór, że chodzi tu o wysokość nadpłaty, to rozstrzygnięcie co do istoty sprawy nadpłaty ma dwa elementy. Pierwotnym jest wymiar zobowiązania. Wtórny - i w zasadzie mechaniczny - rozstrzygnięciem jest obliczenie różnicy między dokonaną wpłatą a prawnie uzasadnioną należnością podatkową, czyli wyznaczenie wysokości nadpłaty. Postępowanie dowodowe w sprawie nadpłaty to pełne postępowanie dowodowe w sprawie wymiaru zobowiązania, bez jego ustalenia niemożliwe jest bowiem ustalenie nadpłaty. Nie ma przecież prawnego wzorca nadpłaty. Ostatecznie zatem w postępowaniu w sprawie nadpłaty występują dwa dowody jej istnienia. Jednym jest kwota wpłaty, a drugim - wysokość zobowiązania (bądź jego brak). (...) Zaległość, nadpłata albo zgodność ustaleń postępowania z samowymiarem to tylko wynik postępowania. (...) Sprawa podatkowa jest jedna. Jest

⁹⁷ M. Ślifirczyk, „Czy możliwe jest określanie wysokości zobowiązania podatkowego i rozstrzyganie o wysokości nadpłaty w jednej decyzji? Glosa do wyroku NSA z 22 lutego 2007, II FSK 345/06”, *Jurysdykcja Podatkowa* nr 3/2008, s.72.

to sprawa wymiaru. (...) Nadpłaty nie można «stwierdzić» bez określenia wysokości zobowiązania podatkowego bądź stwierdzenia braku obowiązku podatkowego.”⁹⁸

Autorzy ci uznają, że rozstrzygnięcie o nadpłacie jest równocześnie rozstrzygnięciem o wysokości zobowiązania podatkowego. Decyzja w sprawie stwierdzenia (lub odmowy stwierdzenia) nadpłaty podatku automatycznie określa wysokość zobowiązania podatkowego. Postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego i postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty różnią się w zasadzie tylko tym, że jedno inicjuje z urzędu organ podatkowy, a drugie podatnik poprzez złożenie wniosku. Natomiast przedmiotem rozstrzygnięcia w obu postępowaniach jest wymiar podatku. Różne brzmienia sentencji decyzji (określenie zobowiązania podatkowego w konkretnej wysokości lub stwierdzenie nadpłaty, albo odmowa jej stwierdzenia) mają charakter wyłącznie „techniczny”, natomiast rzeczywista treść rozstrzygnięcia jest w obu przypadkach taka sama. Wysokość nadpłaty to tylko wynik matematycznej operacji – różnicy pomiędzy właściwą wysokością zobowiązania podatkowego, a kwotą zapłaconą. Przedmiotem rozstrzygnięcia w sprawie nadpłaty jest w rzeczywistości właśnie wysokość zobowiązania.

Druga grupa poglądów znalazła najpełniejszy wyraz w wyrokach NSA z dnia 22 lutego 2007 r. (II FSK 346/06, II FSK 363/06 i II FSK 345/06), które stały się swego rodzaju precedensem dla ukształtowania się całej linii orzecniczej sądów administracyjnych, obejmującej dziesiątki, jeżeli nie setki wyroków. NSA stwierdził w tych wyrokach, iż „...ustawodawca w cytowanej ustawie Ordynacja podatkowa wprowadził dwie odrębne procedury podatkowe: pierwszą odnoszącą się do określania zobowiązań podatkowych (art. 21 § 3) oraz drugą w sprawie stwierdzenia nadpłaty (art. 75 § 1). (...) Te dwa tryby postępowań nie wykluczają się wzajemnie, lecz w istocie uzupełniają się. Niewątpliwie jednak postępowanie w sprawie określania zobowiązań podatkowych, ma charakter procedury zasadniczej (pierwotnej), w stosunku do postępowania o stwierdzenie nadpłaty. (...) nie jest możliwe orzekanie przez organy podatkowe w sprawie stwierdzenia nadpłaty (pozytywnie lub negatywnie dla wnioskodawcy), bez uprzedniego określenia podatnikowi wysokości zobowiązania podatkowego. Decyzja wydana przez organ podatkowy pierwszej instancji w sprawie nadpłaty, musi uwzględniać sentencję rozstrzygnięcia w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego i z pewnością rozstrzygnięcie to, będzie w konsekwencji miało wpływ na treść rozstrzygnięcia w sprawie nadpłaty i jego podstawę prawną.”

Zgodnie z tymi poglądami rozstrzygnięcie o nadpłacie nie jest możliwe bez określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Jednak przepisy proceduralne Ordynacji podatkowej przewidują dwa odrębne postępowania w tych dwóch sprawach. Dlatego nie można rozstrzygać o

⁹⁸ H. Dzwonkowski (red.), „*Ordynacja podatkowa. Komentarz*”, wyd. 5, Warszawa 2014, ss. 526, 527.

stwierdzeniu lub odmowie stwierdzenia nadpłaty, jeżeli wcześniej nie rozstrzygnię się w jakiej w rzeczywistości wysokości powstało zobowiązanie podatkowe (dług podatkowy). Rozstrzygnięcie to jest rozstrzygnięciem pierwotnym, a rozstrzygnięcie o nadpłacie wtórnym i w zasadzie mechanicznym, polegającym na obliczeniu różnicy między dokonaną wpłatą, a określoną w odrębnym postępowaniu właściwą kwotą należnego podatku.

Podglądy te różnią się od podglądów pierwszej grupy tym, że uznają, iż zgodnie z przepisami proceduralnymi Ordynacji podatkowej decyzja o stwierdzeniu (lub odmowie stwierdzenia nadpłaty) nie może mieścić w sobie implicite rozstrzygnięcia o wysokości zobowiązania podatkowego, lecz musi być następstwem wcześniej wydanej decyzji wysokość tą określającej.

Trzeci pogląd wyraża Hanna Filipczyk. Uważa ona przede wszystkim, że „Nie jest możliwe rozstrzygnięcie przez organy podatkowe w przedmiocie nadpłaty (przez stwierdzenie nadpłaty lub odmowę stwierdzenia nadpłaty) bez rozstrzygnięcia w przedmiocie zobowiązania podatkowego.” Natomiast twierdzi, iż: „Skoro rozstrzygnięcie o zobowiązaniu podatkowym jest konieczne do załatwienia sprawy stwierdzenia nadpłaty, powinno nastąpić w postępowaniu wszczętym wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. Należy ono bowiem do tej samej, w świetle art. 207 § 2 o.p. niepodzielnej, sprawy administracyjnej (podatkowej). Jedna sprawa powinna być rozstrzygnięta w ramach jednego postępowania (...) Rozstrzygnięcia w sprawie stwierdzenia nadpłaty (odmowy jej stwierdzenia) oraz wysokości zobowiązania podatkowego (o ile odbiega ona od wskazanej w skorygowanej deklaracji) powinny zostać wydane w jednym postępowaniu i zawarte w jednej decyzji.”⁹⁹

Hanna Filipczyk uważa, że w związku z konstrukcyjnym powiązaniem nadpłaty z wysokością zobowiązania podatkowego (nienależność zapłaty podatku, w więc jego zapłata w kwocie większej niż wynika to z wysokości rzeczywistości istniejącego zobowiązania, stanowi element konstytutywny nadpłaty) rozstrzygnięcie o nadpłacie nie jest możliwe bez określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Wynika z tego jej zdaniem, że określenie wysokości zobowiązania i stwierdzenie (lub odmowa stwierdzenia) nadpłaty stanowi przedmiot jednej sprawy podatkowej i obie te sprawy powinny być rozstrzygnięte w jednej decyzji. Różnica pomiędzy tym stanowiskiem, a poglądami z prezentowanej wyżej drugiej grupy polega właśnie na tym, że H. Filipczyk kwestionuje konieczność prowadzenia dwóch odrębnych postępowań podatkowych i wydawania dwóch odrębnych decyzji, z których decyzja w sprawie nadpłaty jest jedynie pochodną decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego.

⁹⁹ H. Filipczyk, „Postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty, a postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego” [w:] „Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy” red. nauk. B. Brzeziński, wyd. Wolters Kluwer 2013, s. 28 i nast.

Hanna Filipczyk czyni dodatkowo jeszcze jedno zastrzeżenie, które wydaje mi się istotne (o czym będzie mowa w dalszych rozważaniach) – wskazuje, że wysokość zobowiązania podatkowego powinna zostać określona jedynie wtedy, gdy odbiega ona od wysokości zobowiązania wykazanej przez podatnika w skorygowanej deklaracji, złożonej wraz z wnioskiem o stwierdzenia nadpłaty zgodnie z art. 75 § 3 o.p. Jeżeli w toku prowadzonego postępowania okaże się, że wysokość zobowiązania podatkowego wykazana w skorygowanej deklaracji jest jednak prawidłowa, brak będzie przesłanki do określania wysokości zobowiązania podatkowego (którą zgodnie z art. 21 § 3 o.p jest inna niż wykazana w deklaracji wysokość tego zobowiązania). Autorka pisze o tym w następujący sposób: „Nieokreślenie zobowiązania podatkowego w decyzji wydanej w postępowaniu wszczętym wnioskiem podatnika o stwierdzenie nadpłaty może być uzasadnione wyłącznie niewypełnieniem hipotezy art. 21 § 3 o.p. Sytuacja taka zachodzi w szczególności wtedy, gdy organ prowadzący postępowanie stwierdzi, że zobowiązanie odpowiada wykazanemu w skorygowanej deklaracji”. Skorygowana deklaracja składana wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty „Stanowi (...) deklarację, do której odnosi się art. 21 § 3 o.p. Stąd potrzeba określenia zobowiązania podatkowego wystąpi tylko w przypadku stwierdzenia przez organ podatkowy, że zobowiązanie to odbiega od zadeklarowanego w skorygowanej deklaracji złożonej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty”.¹⁰⁰

Sądy administracyjne i autorzy prezentujący poglądy z omawianych wyżej dwóch pierwszych grup, zdają się nie dostrzegać tego zagadnienia. Ale przecież, gdyby przyjąć pogląd o konieczności prowadzenia dwóch odrębnych postępowań podatkowych (w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego i w sprawie stwierdzenia nadpłaty), to jeżeli w pierwotnym, zasadniczym postępowaniu w sprawie określenia wysokości zobowiązania zostałyby stwierdzone ostatecznie, że zobowiązanie podatkowe wykazano w skorygowanej deklaracji jednak w prawidłowej wysokości, to postępowanie to należałoby umorzyć jako bezprzedmiotowe i stwierdzić nadpłatę we wnioskowanej przez podatnika wysokości, bez określania wysokości zobowiązania podatkowego. Trudno to pogodzić z wyrażaną w cytowanych wyżej wyrokach NSA z dnia 22 lutego 2007 r. tezą: „nie jest możliwe orzekanie przez organy podatkowe w sprawie stwierdzenia nadpłaty (pozytywnie lub negatywnie dla wnioskodawcy), bez uprzedniego określenia podatnikowi wysokości zobowiązania podatkowego”. Wypowiedzi sądów administracyjnych, wyrażające poglądy zaliczone przez mnie do prezentowanej wyżej drugiej grupy, są w tym zakresie niejasne i opierają się chyba na jakimś trudnym do zrekonstruowania ukrytym założeniu. Między innymi to sprawiło moim zdaniem narastanie coraz to nowych koncepcji rozwiązania zagadnienia wzajemnych powiązań pomiędzy rozstrzygnięciem o nadpłacie i rozstrzygnięciem o wysokości zobowiązania podatkowego. Jak będę argumentował niżej kwestia skutku prawnego skorygowanej deklaracji składanej wraz z wnioskiem o stwierdzenia nadpłaty

¹⁰⁰ Tamże, s. 32.

może być punktem wyjścia do dalszego rozpatrywania tego zagadnienia i tylko jej właściwe rozstrzygnięcie umożliwi spójne jego rozwiązanie.

3. ROZSTRZYGNĘCIE O NADPŁACIE NIE WYMAGA WCZEŚNIEJSZEGO ROZSTRZYGNĘCIA O WYSOKOŚCI ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO

Część autorów i sądów administracyjnych uważała natomiast, że rozstrzygnięcie przez organy podatkowe w przedmiocie nadpłaty (przez stwierdzenie nadpłaty lub odmowę stwierdzenia nadpłaty) nie wymagało rozstrzygnięcia w przedmiocie zobowiązania podatkowego. Decyzja w sprawie stwierdzenia nadpłaty (lub odmowy jej stwierdzenia) ani sama nie rozstrzyga o wysokości zobowiązania podatkowego (rozstrzygnięcia takie nie jest w niej *implicite* zawarte), ani nie musi zostać poprzedzona decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego, ani ma potrzeby rozstrzygnięcia jedną decyzją zarówno wysokości zobowiązania jak i nadpłaty. Wydaje się, że wyrażający taki pogląd zakładają, że decyzja w sprawie stwierdzenia nadpłaty opiera się jedynie na jakiejś tymczasowej hipotezie o istnieniu tej nadpłaty (tzn. na tymczasowym założeniu, że podatek w określonej wysokości został zapłacony nienależnie, które może być następnie w każdej chwili zweryfikowane i zmienione poprzez dokonanie wymiaru zobowiązania podatkowego). Stwierdzenie nadpłaty podatku wcale nie oznacza, że nadpłata ta istnieje w stwierdzonej wysokości – może istnieć w innej wysokości lub w ogóle nie istnieć. Nie ma przeszkód aby została stwierdzona nadpłata podatku, mimo, że w rzeczywistości zobowiązanie podatkowe było wyższe niż zadeklarowane i należny podatek był wyższy niż zapłacony, czyli istniała naprawdę zaległość podatkowa.

Takie poglądy wyrażał np. Krzysztof Rutkowski¹⁰¹. Autor ten w następujący sposób rekonstruuje poglądy, w które wpisać chce również swoje stanowisko: „...zakres przedmiotowy sprawy o stwierdzenie nadpłaty, jak również wydawanej w jej wyniku decyzji, wynika ze złożonego przez podatnika wniosku i załączonej korekty deklaracji. Zakres decyzji nadpłatowej jest w tym ujęciu węższy od decyzji wymiarowej, odnosi się jedynie bowiem do wskazanego we wniosku wycinka rozliczeń, bez konieczności orzekania o całokształcie zobowiązania za dany okres. Skutkiem powyższego wszczęcie postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty ani wydanie decyzji nadpłatowej nie wyłącza możliwości późniejszego orzekania o całości rozliczeń podatnika w postępowaniu wymiarowym, tj. decyzja nadpłatowa nie „zamyka” okresu rozliczeniowego. Ewentualna późniejsza decyzja wymiarowa niejako konsumuje skutki prawne decyzji o stwierdzeniu nadpłaty. Nie wyłącza to ochrony decyzji

¹⁰¹ K. Rutkowski, „Decyzja w sprawie stwierdzenia nadpłaty, a decyzja w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego”, *Monitor Podatkowy* nr 7/2011, s. 10.

nadpłatowej na podstawie art. 128 OrdPU, ale ochrona ta ogranicza się do kwestii rozstrzygniętych w tejże decyzji”. Dalej oceniając zakres rei iudicata w związku z wydaniem decyzji stwierdzającej nadpłatę K. Rutkowski odwołuje się do praktycznego przykładu pisząc: „Odniesienie natomiast do powyższego przykładu zasady trwałości decyzji ostatecznych (art. 128 OrdPU) oraz związania organu wydawaną decyzją (art. 212) miałyby ten skutek, że skoro w decyzji stwierdzającej nadpłatę organ orzekł o zasadności zaliczenia do kosztów faktury (zmniejszającej zobowiązanie o 4 tys. zł), to w ewentualnym późniejszym postępowaniu wymiarowym, badając całość rozliczeń, co do tego wydatku nie powinien rozstrzygać odmiennie.”

Również Stefan Babiaryz akcentuje ograniczony (wycinkowy) zakres postępowania nadpłatowego i to, że określenie wysokości zobowiązania podatkowego nie stanowi przesłanki wydania decyzji w przedmiocie stwierdzenia (lub odmowy stwierdzenia) nadpłaty. Przede wszystkim jednak opowiada się za możliwością równoczesnego lub późniejszego wszczęcia postępowania w sprawie zobowiązania podatkowego, jako nienaruszającej zasady trwałości decyzji podatkowej w przedmiocie nadpłaty¹⁰².

W wyroku z dnia 10.12.2012, sygn. akt II FSK 1412/09 (przewodniczącym składu orzekającego był S. Babiaryz), Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził: „Zakres rozstrzygnięcia organu podatkowego w sprawie o stwierdzenie nadpłaty, wynikający z treści wniosku oraz z treści skorygowanej deklaracji podatkowej, nie pokrywa się z zakresem rozstrzygnięcia w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, co wyklucza możliwość uznania tożsamości tych spraw. Przedmiotem oceny w postępowaniu podatkowym, określającym zobowiązanie podatkowe, muszą być wszystkie elementy konstrukcyjne tego zobowiązania, podczas gdy zakresem oceny w sprawie stwierdzenia nadpłaty jest z reguły tylko jeden z wycinków tego zobowiązania. Ponadto, ponieważ w Ordynacji podatkowej brak przepisu wprowadzającego zakaz wszczynania postępowania w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego czy to w trakcie, czy to po zakończeniu postępowania w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty, wydanie decyzji w sprawie nadpłaty nie oznacza, że nie jest możliwe wydanie kolejnej decyzji stwierdzającej zaległość podatkową, natomiast wydanie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego uniemożliwia wszczęcie postępowania o stwierdzenie nadpłaty dopóty, dopóki w obrocie prawnym pozostaje pierwotna decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego.”¹⁰³

¹⁰² S. Babiaryz, „Wydanie decyzji w sprawie nadpłaty nie wyklucza wydania odrębnej decyzji określającej zobowiązanie podatkowe. Glosa do wyroku NSA z 19 grudnia 2007 r., II FSK 1242/06”, *Jurysdykcja Podatkowa* Nr 3/2008, s. 73; tenże: „Jak interpretować pojęcie „sprawa poprzednio rozstrzygnięta decyzją ostateczną? Glosa do wyroku NSA z 22 lutego 2007 r., II FSK 291/06”, *Jurysdykcja Podatkowa* Nr 4/2007, s. 59.

¹⁰³ Podobnie NSA orzekał np. w wyrokach z 15.01.2010 r., sygn. akt II FSK 1343/08; z 6.01.2010 r., sygn. akt II FSK 1221/08; z 27.02.2008 r., sygn. akt II FSK 1753/06; z 19.12.2007 r., sygn. akt II FSK 1242/06; z 22.02.2007 r., sygn. akt II FSK 291/06.

Po prezentacji wyrażanych wcześniej poglądów można przejść do analizy uchwały o sygn. akt II FPS 5/13 i zastanowić się, jak wpisuje się ono w powyższe kontrowersje, z czego wynika swoista oryginalność zawartego w tym uzasadnieniu stanowiska i jakie ma ono konsekwencje.

4. UCHWAŁA Z DNIA 27 STYCZNIA 2014, SYGN. AKT II FPS 5/13

Przypomnijmy, że sama sentencja tej uchwały brzmi: „W przypadku zakwestionowania prawidłowości skorygowanej deklaracji podatkowej złożonej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty (...), organ podatkowy nie ma obowiązku przed rozpatrzeniem tego wniosku wszczynać w każdej sprawie postępowania celem określenia wysokości zobowiązania podatkowego (...)”. Oczywiście z tak zredagowanej sentencji nic nie wynika – nie wiadomo bowiem w jaki sprawach organ ma obowiązek takie postępowanie wszczynać, a w jakich nie ma, jakie jest kryterium odróżniające te dwie kategorie spraw, a w końcu jakie jest uzasadnienie tworzenia takiego podziału.

Uchwała tej treści wprawia w pewną konsternację, trzeba jednak przeanalizować co pisze NSA w uzasadnieniu uchwały:

„Postępowanie o stwierdzenie nadpłaty wszczynane jest na wniosek, który wyznacza zakres i przedmiot postępowania, w którym jest rozpoznawany; intencją wnioskodawcy nie musi być zawsze kontrola i weryfikacja w zakresie całości samoobliczenia podatku za dany okres podatkowy, a tylko stwierdzenie nadpłaty z tytułu i na podstawie określonych -podatkowo znaczących okoliczności, na które we wniosku i związanej z nim deklaracji się powołuje. Nadpłata podatku nie musi w każdym przypadku wynikać z błędnej subsumcji czynności podlegających opodatkowaniu pod określone przepisy prawa, może być, na przykład, tylko wynikiem błędnego wyliczenia podatku, czy też nieprawidłowego wypełnienia deklaracji podatkowej, co niewątpliwie nie wymaga przeprowadzenia postępowania w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego.

Wystąpienie o nadpłatę i rozstrzygnięcie o nadpłacie mogą być uzasadnione określonymi tylko konkretnie jednostkowymi zdarzeniami okresu podatkowego oraz równie indywidualną ich oceną na podstawie obowiązującego prawa, co niewątpliwie nie wymaga zbadania i oceny prawnej wszystkich działań i zaniechań okresu podatkowego, w którego skład wchodzi.

W takich przypadkach obligatoryjne wszczynanie i prowadzenie postępowania w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego przed rozstrzygnięciem w przedmiocie nadpłaty podatku nie jest potrzebne. Prowadziłoby też do zbędnego zaangażowania zainteresowanego w różne

postępowania prawne i powodowało związane z nimi koszty, a przede wszystkim odwlekało czas merytorycznego rozstrzygnięcia o nadpłacie, możliwego bez przeprowadzenia i rozstrzygnięcia w zakresie określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Z powyższego wynika, że: w przypadku zakwestionowania prawidłowości skorygowanej deklaracji podatkowej złożonej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, zgodnie z art. 75 § 3 O.p., 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.”

Do tego momentu wszystko wydaje się zupełnie jasne. NSA w uchwale przyjmuje, że prawidłowe są omówione wyżej poglądy zgodnie z którymi rozstrzygnięcie przez organy podatkowe w przedmiocie nadpłaty (przez stwierdzenie nadpłaty lub odmowę stwierdzenia nadpłaty) nie wymaga rozstrzygnięcia w przedmiocie zobowiązania podatkowego. Skoro rozstrzygnięcie o nadpłacie ma „wycinkowy zakres” i „nie zamyka okresu rozliczeniowego” nie ma żadnego powodu, aby w celu orzekania o nadpłacie wszczynać i prowadzić postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego.

Dalej jednak sprawy nieco się komplikują: „Jeżeli natomiast wnioskodawca na poparcie żądania o nadpłatę wraz z wnioskiem o jej stwierdzenie składa zeznanie podatkowe, w którym koryguje całość albo znaczną część samoobliczenia podatku, z którego wywodzi swoje żądanie, wówczas organ podatkowy powinien z urzędu wszcząć postępowanie w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Zmiana i przedstawienie na nowo w całości albo w znacznej części samoobliczenia podatku wymaga jego kompleksowej kontroli, z czym wiąże się zbadanie, przeanalizowanie i weryfikacja okresu podatkowego, którego dotyczy, tym bardziej, że skutkiem tych działań może być wydanie rozstrzygnięcia określającego wysokość zaległości podatkowej z tytułu niewykonania należnego zobowiązania podatkowego, które nie może zostać podjęte w postępowaniu, w którym wnioskodawca dochodzi wyłącznie stwierdzenia nadpłaty. Postępowanie w przedmiocie nadpłaty nie może natomiast przekształcić się w czasie jego trwania w postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Ocena: czy wnioskujący o nadpłatę koryguje w związku z tym żądaniem całość albo znaczną część samoobliczenia podatku określonego okresu podatkowego winna być dokonywana ad casum – w każdym postępowaniu, w relacji do jego okoliczności.”

NSA modyfikuje więc znacznie pogląd o braku konieczności orzekania o wysokości zobowiązania podatkowego przed wydaniem decyzji w sprawie nadpłaty. Otóż wskazuje, że w przypadku, gdy korekta zeznania i wnioski o stwierdzenia nadpłaty dotyczą „całości lub znacznej części” zobowiązania podatkowego, powinno jednak z urzędu zostać wszczęte odrębne postępowanie

w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, w celu jego „zbadania, przeanalizowania i weryfikacji”.

Przyczyna zajęcia przez NSA takiego, zupełnie nowego i nigdy wcześniej nie wyrażonego stanowiska, nie jest wprost wyartykułowana w treści uzasadnienia uchwały, wydaje się jednak możliwa do zrekonstruowania.

NSA chciał wyrazić pogląd, że określenie prawidłowej (rzeczywistej) wysokości zobowiązania podatkowego nie jest konieczną przesłanką stwierdzenia nadpłaty podatku. W związku z tym postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty ma charakter jedynie „wycinkowy” i jego przedmiotem jest tylko weryfikacja twierdzeń i okoliczności podanych w uzasadnieniu wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Stan *rei iudicatae* będący następstwem wydania decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty (lub odmowy jej stwierdzenia) dotyczy jedynie tych okoliczności, które były podane we wniosku o stwierdzenie nadpłaty, były badane w postępowaniu i których ocena stała się podstawą rozstrzygnięcia. Okres rozliczeniowy jednak „nie jest zamknięty” i mimo wydania ostatecznej decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty można potem wszczynać i prowadzić postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego oraz orzekać o wysokości tego zobowiązania.

NSA dostrzegł jednak dość oczywisty problem, który zupełnie pomijają autorzy i sądy administracyjne, które wcześniej poglądy takie prezentowały. Jeżeli podatnik złoży wniosek o stwierdzenie nadpłaty stanowiącej całość zapłaconego podatku (tzn. w skorygowanej deklaracji wykaże, w miejsce wcześniej zadeklarowanego zobowiązania w określonej wysokości, brak zobowiązania podatkowego – zobowiązanie podatkowe w kwocie 0 zł), to stwierdzenie lub odmowa stwierdzenia takiej nadpłaty musi „zamknąć okres rozliczeniowy”. W takiej sytuacji przedmiotem „wycinkowego” postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty, będzie „wycinek” przesądzający o całości zobowiązania podatkowego. Przedmiotem tego postępowania, który ma „nie pokrywać się z zakresem rozstrzygnięcia w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, co wyklucza możliwość uznania tożsamości tych spraw”, będzie ocena wszelkich okoliczności mogących urzeczywistnić przesłanki składające się na prawnopodatkowy stan faktyczny (zawarte w hipotezach norm prawnopodatkowych). Decyzja w sprawie stwierdzenia (lub odmowy stwierdzenia) nadpłaty rozstrzygnie o wysokości zobowiązania podatkowego za dany okres, a „ochrona” takiej ostatecznej decyzji, „ograniczona do kwestii rozstrzygniętych w tejże decyzji”, w rzeczywistości obejmie całą tę wysokość. Tym samym z uwagi na zakres nadpłaty, której stwierdzenia żąda podatnik (i zakres korekty deklaracji załączonej do wniosku o stwierdzenia nadpłaty), doszłoby do orzekania w postępowaniu nadpłatowym o wysokości zobowiązania podatkowego.

NSA dostrzegł tą kwestię, zresztą dość oczywistą i z niezrozumiałych względów wcześniej pomijaną. NSA nie dopuszcza możliwości, aby postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty i w sprawie wysokości zobowiązania podatkowego były tożsame co do ich przedmiotu. Dlatego też musiał

przyjąć, iż w takiej sytuacji postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego musi zostać wszczęte i odrębnie przeprowadzone. Decyzja wydana w tym postępowaniu determinować będzie treść decyzji wydanym w postępowaniu w sprawie stwierdzenia nadpłaty.

Analogiczna sytuacja będzie miała miejsce wtedy, gdy nadpłata wskazana we wniosku o jej stwierdzenie obejmować będzie „prawie całe” zobowiązanie podatkowe. Wtedy postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty obejmować będzie badanie „znaczej części” podatkowo relewantnych okoliczności, związanych z korygowanym zobowiązaniem podatkowym, a decyzja wydana w tym postępowaniu również praktycznie przesądzi o wysokości zobowiązania podatkowego. Oczywiście zachodzi potrzeba znalezienia granicy, do której „postępowania nadpłatowe” ma charakter „częstkowy”, a od której praktycznie „zamknęłoby okres rozliczeniowy” i rozstrzygnęło kwestię wysokości zobowiązania podatkowego. Od tej granicy, zgodnie z uchwałą NSA, rozpatrzenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty musi zostać poprzedzone wszczęciem i zakończeniem postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego. NSA w omawianej uchwale nie daje w tym zakresie żadnych praktycznych wskazówek, nie mówiąc już poszukiwaniu jurydycznej podstawy istnienia takiej granicy i teoretycznego uzasadnienia tego rodzaju konstrukcji. NSA ogranicza się do stwierdzenia, że „ilość przechodzi w jakość” wtedy gdy podatnik koryguje „znaczną część samoobliczenia podatku określonego okresu podatkowego”. Ocena czy skorygowana została „znaczną część” zobowiązania podatkowego „winna być dokonywana ad casum – w każdym postępowaniu, w relacji do jego okoliczności”. Na tej konstatacji NSA kończy swoje wywody.

Uchwała o sygn. akt II FPS 5/13 z jednej strony wpisuje się w linię orzecznictwa, zgodnie z którą „Przedmiotem oceny w postępowaniu podatkowym, określającym zobowiązanie podatkowe, muszą być wszystkie elementy konstrukcyjne tego zobowiązania, podczas gdy zakresem oceny w sprawie stwierdzenia nadpłaty jest z reguły tylko jeden z wycinków tego zobowiązania”¹⁰⁴ i łączącymi się z tą linią poglądami, że rozstrzygnięcie w przedmiocie nadpłaty (przez stwierdzenie nadpłaty lub odmowę jej stwierdzenia) nie wymaga rozstrzygnięcia w przedmiocie zobowiązania podatkowego, z drugiej strony linię tą do pewnego stopnia modyfikuje. W uzasadnieniu uchwały zauważono bowiem, że w niektórych przypadkach zakres wniosku o stwierdzenie nadpłaty i załączonej do niego korekty deklaracji może spowodować, że „wycinek zobowiązania”, będący przedmiotem oceny w sprawie stwierdzenia nadpłaty, obejmuje w rzeczywistości „całość lub znaczną część” tego zobowiązania, a tym samym rozstrzygnięcie o nadpłacie musi przesądzać wysokość zobowiązania podatkowego i stanowić w rzeczywistości wymiar tego zobowiązania. NSA uważa przy tym, że w przypadkach, gdy orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego jest konieczne, nie może ono nastąpić w jednej decyzji wraz

¹⁰⁴ Wyrok NSA, z dnia 10.12.2010, sygn. akt II FSK 1412/09.

ze stwierdzeniem nadpłaty (lub odmową takiego stwierdzenia), lecz konieczne jest wszczęcie odrębnego postępowania podatkowego i wydanie odrębnej decyzji w tej sprawie.

W tej sytuacji otwarte pozostaje pytanie czy pogląd, że rozstrzygnięcie o nadpłacie jest możliwe bez określenia jaka jest prawdziwa wysokość zobowiązania podatkowego, jest w ogóle możliwe, biorąc uwagę konstrukcję nadpłaty podatku i elementy, które istnienie takie nadpłaty konstytuują.

5. CZY MOŻNA STWIERDZIĆ ISTNIENIE NADPŁATY BEZ OKREŚLENIA JAKA JEST RZECZYWISTA WYSOKOŚĆ ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO?

Aby przejść do analizy tego zagadnienia trzeba przypomnieć podstawowe regulacje dotyczące określania wysokości zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa, „z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa wiąże powstanie takiego zobowiązania” (art. 21 § 1, pkt 1 Ordynacji podatkowej). W takim przypadku następuje tzw. samowymiar zobowiązania podatkowego przez podatnika, poprzez złożenie deklaracji podatkowej¹⁰⁵. Podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty. (art. 21 § 2 Ordynacji podatkowej). „Samowymiar” zobowiązania podatkowego dokonany poprzez złożenie deklaracji podatkowej może zostać skorygowany poprzez organ podatkowy poprzez wydanie decyzji wymiarowej – decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Zgodnie z art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego.

Konkretyzacja powinności zapłaty podatku i wyznaczenie granic wymagalności zobowiązania podatkowego może być dokonane za pomocą dwóch alternatywnych instrumentów – bądź to deklaracji podatkowej, bądź to decyzji wymiarowej. Żadna inna forma takiej konkretyzacji nie jest znana. Jeżeli wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji musi ona zostać określona przez organ podatkowy. Podobnie jest kiedy deklaracja złożona nie została.

Już na podstawie tych dwóch przepisów można stwierdzić, że koncepcja „wycinkowego” charakteru „postępowania nadpłatowego”, w którym „zakresem oceny w sprawie stwierdzenia nadpłaty jest z reguły tylko jeden z wycinków tego zobowiązania”, jest błędna.

¹⁰⁵ Pomijam w dalszych rozważaniach sytuacje, gdy przepisy prawa nie wymaga złożenia przez podatnika deklaracji, gdyż omawiane kontrowersje dotyczą sytuacji składania deklaracji podatkowej i deklaracji korygującej.

Najłatwiej wykazać to na prostym przykładzie praktycznym. Wyobraźmy sobie, że podatnik zadeklarował zobowiązanie podatkowe w wysokości 100.000 zł i zapłacił zadeklarowany podatek. Następnie złożył wniosek o stwierdzenie nadpłaty w wysokości 10.000 zł i złożył deklarację korygującą, w której wykazał zobowiązanie podatkowe w kwocie 90.000 zł. Skorygował więc „nieznaczna część samoobliczenia podatku”. Organ podatkowy zakwestionował prawidłowość skorygowanej deklaracji i wydał decyzję stwierdzającą nadpłatę w kwocie 1.000 zł (zamiast wnioskowanej przez podatnika nadpłaty w kwocie 10.000 zł). Powstaje w tej sytuacji pytanie jaka jest wysokość zobowiązania podatkowego i w jaki sposób została ona skonkretyzowana. Niewątpliwie wysokość zobowiązania podatkowego nie może wynosić 100.000 zł, jak wykazał podatnik w pierwotnej deklaracji, gdyż organ podatkowy stwierdził nadpłatę podatku, czyli uznał, że podatek został zapłacony w wysokości większej od należnej. Nie może wynosić również 90.000 zł, jak wykazał podatnik w skorygowanej deklaracji, skoro po dokonaniu „oceny wycinka zobowiązania podatkowego” organ podatkowy orzekł, że nadpłata wynosi tylko 1.000 zł. Wysokość zobowiązania podatkowego jest więc niewątpliwie inna, niż wykazana w deklaracji podatkowej, zarówno pierwotnej, jak skorygowanej. Organ podatkowy przed wydaniem decyzji w sprawie nadpłaty nie wszczął jednak postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, gdyż jak chce NSA w uchwale o sygn. akt II FPS 5/13, nie było to potrzebne. A więc wysokość zobowiązania podatkowego, wskutek przeprowadzenia „częstkowego” postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty, stała się w ogóle nieskonkretyzowana – nie jest wykazana w prawidłowej wysokości ani w złożonej przez podatnika deklaracji (tzn. w żadnej z dwóch złożonych deklaracji), ani w decyzji wydanej na podstawie art. 21 § 3 o.p, gdyż organ podatkowy nie miał obowiązku wydać takiej decyzji. W kontekście przepisów art. 21 § 2 i § 3 o.p. istnienie takiego stanu nie jest oczywiście możliwe.

W powyższym przykładzie odpowiedź na pytanie: jaka jest wysokość zobowiązania podatkowego jest (z rachunkowego, a nie prawnego punktu widzenia) truizmem – zobowiązanie to wynosi 99.000 zł. Tylko, że udzielenie takiej odpowiedzi oznaczałoby przyjęcie koncepcji, iż rozstrzygnięcie o wysokości zobowiązania podatkowego zawarte jest implicite w rozstrzygnięciu o nadpłacie, a przedmiotem postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty jest wymiar podatku, a zatem całkowite odrzucenie tezy o „częstkowym” charakterze postępowania w sprawie nadpłaty. W ten sposób nieprawidłowość tej ostatniej tezy wydaje się udowodniona poprzez argument *reductio ad absurdum*.

Ponadto teza o możliwości oparcia decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty o „ocenę wycinka zobowiązania podatkowego” kwestionuje w istocie same założenia konstrukcyjne nadpłaty podatku. Przy czym kwestionując takie założenia nie oferuje niczego w zamian. Formułując taką tezę, odnoszącą się właściwie do zakresu prowadzenia postępowania podatkowego i granic sprawy podatkowej rozstrzyganej w tym postępowaniu, w rzeczywistości kwestionuje się konieczność zaistnienia

materialnoprawnych przesłanek istnienia nadpłaty. Nie tworzy się jednak żadnej konkurencyjnej koncepcji nadpłaty, całą sprawę starając się sprowadzić do „intencji wnioskodawcy”, „potrzeby” przeprowadzenia postępowania w takim lub innym zakresie i tym podobnych teleologicznych argumentów, odnoszących się wyłącznie do procedury podatkowej. W rzeczywistości jednak, burząc konstrukcje określonych instytucji materialnoprawnych doprowadza się do rozchwiania całego systemu, orzeczniczego chaosu i zupełnej uznaniowości w stosowaniu przepisów procedury podatkowej.

„Nadpłata jako zdarzenie prawnopodatkowe, aby powstać, wymaga spełnienia następujących warunków:

- 1) wystąpiło przesunięcie majątkowe,
- 2) nie istnieje podstawa normatywna uzasadniająca wspomniane przesunięcie,
- 3) normy prawa podatkowego wiążą z łącznym spełnieniem przesłanek z pkt 1 i 2 określone skutki prawne”¹⁰⁶.

„Z punktu widzenia konstrukcji nadpłaty jako zdarzenia prawnego, przesunięcie majątkowe ma doniosłość prawną, jeżeli może zostać ocenione jako nieposiadające uzasadnienia prawnego. Uzasadnienie prawne zapłaty lub poboru podatku sprowadza się w istocie do rozstrzygnięcia, czy dokonane świadczenie stanowiło realizację długu podatkowego. (...) O istnieniu długu podatkowego i jego zakresie decydują normy prawa podatkowego”¹⁰⁷.

Aby stwierdzić, czy przesunięcie majątkowe w konkretnej kwocie (zapłata podatku) stanowiło realizację długu podatkowego, wysokość tego długu musi być znana. Musi więc być określona wysokość zobowiązania podatkowego. Bez określenia takiej wysokości nie jest w ogóle możliwe dokonanie oceny określonej sytuacji prawnej jako nadpłaty podatku.

Przepisy Ordynacji podatkowej znają wyłącznie dwa sposoby określenia wysokości zobowiązania podatkowego (w przypadku gdy przepis prawa nakłada na podatnika obowiązek złożenia deklaracji): w złożonej przez podatnika deklaracji podatkowej, wywołującej materialnoprawny skutek wskazany w art. 21 § 2 o.p i w wydanej przez organ podatkowy zgodnie z art. 21 § 3 o.p. decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Jeżeli podatnik złożył deklarację wykazującą zobowiązanie podatkowe w określonej wysokości i zapłacił podatek w tej wysokości, to aby stwierdzić istnienie nadpłaty musi zostać określone zobowiązanie podatkowe w wysokości niższej, niż pierwotnie zadeklarowana. Może się to stać w skorygowanej deklaracji lub w decyzji określającej inną niż w tej skorygowanej deklaracji wysokość zobowiązania podatkowego. Jeżeli organ podatkowy kwestionuje wysokość nadpłaty wynikającą ze skorygowanej deklaracji, to aby wydać decyzje stwierdzającą nadpłatę musi określić wysokość zobowiązania podatkowego w decyzji wydanej na podstawie art. 21 §

¹⁰⁶ M. Ślifirczyk „*Nadpłata podatku*”, Zakamycze 2005, s. 24.

¹⁰⁷ Tamże, ss. 206, 207.

3 o.p. Tylko bowiem skutek wydania takiej decyzji można ustalić jaka była właściwa wysokość zobowiązania podatkowego i czy zapłata podatku stanowiła realizację długu podatkowego, czy też dokonana została w wysokości większej niż dług podatkowy i powstała nadpłata podatku.

Skonkretyzowanie zobowiązania podatkowego, w jednej z dwóch form znanych Ordynacji podatkowej, w wysokości niższej niż zapłacony podatek, warunkuje możliwość dokonania oceny zaistniałej sytuacji prawnej jako nadpłaty i powstania zobowiązania do zwrotu nadpłaty. W żaden inny sposób nie można stwierdzić, że nie istniała podstawa normatywna przesunięcia majątkowego (zapłaty podatku).

Nie jest możliwe stwierdzenie istnienia nadpłaty na podstawie oceny „wycinka zobowiązania podatkowego”. Konkretyzacja zobowiązania zawsze musi dotyczyć jego całości - polega ona na określeniu, że zobowiązanie podatkowe powstało z mocy prawa w konkretnej, właściwej wysokości. „Wycinkowe” postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty, zakończone jej stwierdzeniem w wysokości innej niż wnioskował podatnik, musiałyby oznaczać, że organ podatkowy oparł swoje rozstrzygnięcie na tymczasowej hipotezie, co do wysokości zobowiązania podatkowego, bez jego konkretyzacji (wymiaru). Hipoteza ta może być następnie zmieniana - wysokość zobowiązania podatkowego może określona w całkowicie innej wysokości w postępowaniu wymiarowym, lub zastępowana nowymi hipotezami w kolejnych, nawet wielokrotnych, postępowaniach w sprawie stwierdzenia nadpłaty. Postępowanie podatkowe (jaki każde postępowanie administracyjne) ma jednak na celu rozstrzygnięcie sprawy co do jej istoty w sposób władczy. Rozstrzygnięcie wydane w takim postępowaniu nie może opierać się na tymczasowej hipotezie co do prawnie relewantnych z punktu widzenia tego rozstrzygnięcia okoliczności.

Jak to ujmują H. Filipczyk: „Wycinek (ułamek) zobowiązania, związany z kwestią, która stała się przyczyną złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty i która stanowi jego uzasadnienie, da się zwykle identyfikować intelektualnie. Nie jest on jednak kategorią prawną. Punktem odniesienia dla stwierdzenia nadpłaty jest zobowiązanie podatkowe - to ono określa wartość podatku, a przez porównanie z tą wartością określana jest wartość nadpłaty”¹⁰⁸.

Postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty nie może dotyczyć więc „wycinka zobowiązania podatkowego”, gdyż nie można orzec o nadpłacie bez wcześniejszej konkretyzacji wysokości tego zobowiązania. Bez takiej konkretyzacji, na podstawie norm prawa materialnego, nie da się ustalić, czy zapłata podatku była nienależna i czy powstała nadpłata podatku.

¹⁰⁸H. Filipczyk, *op. cit.*, s. 27.

6. SKUTKI PRAWNE SKORYGOWANEJ DEKLARACJI ZŁOŻONEJ WRAZ Z WNIOSEM O STWIERDZENIE NADPŁATY

Teza o „wycinkowym” charakterze postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty łączy się z inną wyrażaną przez sądy administracyjne tezą, a mianowicie, że skorygowana deklaracja podatkowa, składana obligatoryjnie zgodnie z art. 75 § 3 o.p. nie wywołuje skutku materialnoprawnego określonego w art. 21 § 2 o.p., tzn. podatek wykazany w tej skorygowanej deklaracji nie jest podatkiem do zapłaty. Innymi słowy przez złożenie tej skorygowanej deklaracji nie następuje wymiar podatku.

Wzajemne relacje między tymi dwoma twierdzeniami są dość oczywiste. Gdyby przyjąć, że skorygowana deklaracja złożona wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty jest „normalną” deklaracją i wskutek jej złożenia następuje wymiar podatku zgodnie z art. 21 § 2 o.p., to twierdzenie o „wycinkowym” charakterze postępowania nadpłatowego zostałaby automatycznie sfalsyfikowane. Podatek wynikający ze skorygowanej deklaracji byłby podatkiem do zapłaty, a nadpłata istniałaby w wysokości wynikającej z tej korekty i wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Organ podatkowy natomiast nie mógłby stwierdzić nadpłaty w innej wysokości, ani odmówić stwierdzenia nadpłaty, jeżeli nie dokonałby odmiennego wymiaru podatku. To natomiast mogłoby się stać tylko w postępowaniu w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, prowadzonym zgodnie z art. 21 § 3 o.p.

Dlatego też przyjęcie poglądu o „wycinkowym” postępowaniu w sprawie stwierdzenia nadpłaty i możliwości orzekania o nadpłacie bez wcześniejszego wymiaru podatku, musiało skutkować przyjęciem tezy o braku materialnoprawnego skutku skorygowanej deklaracji podatkowej.

Inna sprawa, że pomiędzy tymi tezami nie istnieje odwrotny związek, tzn. nawet gdyby założyć słuszność twierdzenia o braku materialnoprawnego skutku korekty deklaracji składanej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, to wcale nie oznaczałoby, że twierdzenie o możliwości orzekania o nadpłacie bez wcześniejszego określenia wysokości zobowiązania podatkowego, na podstawie oceny „jedynie wycinka zobowiązania”, jest prawdziwe (a przynajmniej, że jest prawdziwe w każdej sytuacji).

Orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawie materialnoprawnego skutku skorygowanej deklaracji pozbawione jest (było) jakiegokolwiek spójności i nawet dominującej linii orzeczniczej. Jego rozchwianie można zobrazować na podstawie kilku wyroków Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach.

W wyroku z dnia 18.02.2010, sygn. akt III SA/Gl 1396/09, sąd ten stwierdził:
„Sąd orzekający podziela pogląd, że skutkiem złożenia korekty deklaracji jest określenie zobowiązania podatkowego w nowej wysokości, a więc do czasu ewentualnego kwestionowania przez organ

podatkowy rozliczenia podatku od towarów i usług dokonanego przez podatnika, rozliczenie to należy przyjąć w kwotach wynikających ze skutecznie złożonej korekty deklaracji. (...) Złożona przez podatnika korekta deklaracji, której złożenie dopuszcza art. 99 ust. 12 ustawy o VAT oraz art. 81 O.p., a wymaga art. 75 § 3 O.p. stanowi realizację obowiązku samoobliczania podatku. Przedstawiona organowi korekta określiła zobowiązanie w nowej wysokości, niższej od deklarowanej pierwotnie. (...) Ponieważ organ powziął wątpliwości, co do prawidłowości samoobliczenia podatku VAT w korekcie deklaracji, a w postępowaniu podatkowym organ stwierdził, że wysokość zobowiązania jest inna niż określona w korekcie, to stosownie do zapisu art. 21 § 3 O.p. organ był zobowiązany określić zobowiązanie w podatku VAT za [...] 2005 r. decyzją. Nie stało temu na przeszkodzie wszczęte wnioskiem podatnika postępowanie o stwierdzenie nadpłaty. Przeciwnie, należy w tym miejscu uznać za prawidłowe wszczęcie postępowania podatkowego celem określenia zobowiązania, gdyż w przedmiotowej sprawie bez określenia zobowiązania, stosownie do zapisów art. 21 § 3 O.p. rozstrzygnięcie kwestii nadpłaty byłoby niemożliwe.”

Natomiast dnia 8.02.2013 WSA w Gliwicach wydał wyroki w sprawach o sygn. akt. III SA/GI 1731/12, III SA/GI 1732/12, III SA/GI 1733/12, itd., a wcześniej bo dnia 13.09.2012, wyrok w sprawie o sygn. akt III SA/GI 844/12. Treść uzasadnień tych wyroków jest identyczna i Sąd w wyrokach tych stwierdza: „W takim bowiem przypadku organ wysokość zobowiązania winien przyjąć z deklaracji albo ostatniej korekty, przy czym za ostatnią korektę uważa się nie tę, która została złożona wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, lecz poprzednią. Sąd podziela bowiem w pełni stanowisko organu, wyrażone za NSA w sprawie o sygn. akt II FSK 1094/09, że „Ta korekta odmiennie niż złożenie zeznania podatkowego nie wywołuje skutków materialno – prawnych, lecz tylko skutki obligacyjne, określone w art. 75 § 4 O.p. Nie kreuje ona na nowo zobowiązania podatkowego dopóty, dopóki organ podatkowy nie uzna, że korekta ta nie budzi wątpliwości”. Tym samym prawidłowe jest stanowisko organu, że w postępowaniu o stwierdzenie nadpłaty ani wnioski, ani skorygowana deklaracja nie usuwają z obrotu prawnego deklaracji, którą uprzednio złożył podatnik...”.

Wydaje się, że nowa teza NSA, iż „korekta odmiennie niż złożenie zeznania podatkowego nie wywołuje skutków materialno – prawnych” zaczęła od pewnego czasu dominować w orzecznictwie, a w każdym razie zaczęła być coraz śmielej wysuwana. NSA wyraża to również w następujący sposób: „Dołączone przez podatnika do wniosku o stwierdzenie nadpłaty skorygowane zeznanie nie ma charakteru samoistnego, jest ściśle z tym wnioskiem związane, co jednoznacznie wynika z art. 75 § 3 o.p. Zasadna jest zatem konstatacja, że dołączona do wniosku o stwierdzenie nadpłaty skorygowana deklaracja dzieli los tego wniosku. Skoro zatem, wobec wydania decyzji odmawiającej stwierdzenia nadpłaty, wniosek podatnika nie został uwzględniony, dołączone do tego wniosku skorygowane zeznanie nie wywołuje skutków prawnych (ustaje byt prawny dokonanej korekty)” (wyrok z dnia

14.09.2012, sygn. akt II FSK 296/11). Cytowana wypowiedź zdaje się nieco modyfikować twierdzenie o kategorycznym braku skutków materialnoprawnych skorygowanej deklaracji, złożonej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty i wyrażać pogląd o jej swoistym „warunkowym” charakterze. Skorygowana deklaracja uzyska skutki materialnoprawne (zostanie nią dokonany wymiar podatku) dopiero wtedy, gdy w postępowaniu nadpłatowym organ określi nadpłatę w wysokości wynikającej z tej deklaracji, lub zwróci taką nadpłatę bez wydawania decyzji (na podstawie art. 75 § 4 o.p.). Jeżeli natomiast organ odmówi stwierdzenia nadpłaty, skorygowana deklaracja traci swój byt prawny i nie wywoła żadnych skutków prawnych. Wydaje się, że teza o braku materialnoprawnego skutku skorygowanej deklaracji funkcjonuje w orzecznictwie NSA w takiej właśnie „słabszej” wersji.

Do problemu tego musiał odnieść się Naczelny Sąd Administracyjny w omawianej uchwale z dnia 27 stycznia 2014, sygn. akt II FPS 5/13, skoro uchwała ta opiera się na zmodyfikowanym poglądzie o „wycinkowym” charakterze postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty. NSA odnosi się jednak do niego marginalnie, nie wskazując na związki pomiędzy twierdzeniem o braku materialnoprawnego skutku skorygowanej deklaracji, a twierdzeniem, iż „zakresem oceny w sprawie stwierdzenia nadpłaty jest tylko jeden z wycinków zobowiązania podatkowego”. Zgodnie z uzasadnieniem uchwały: „Składanie równocześnie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty skorygowanej deklaracji podatkowej uzasadnione jest obowiązkiem wykonania dyspozycji art. 75 § 3 O.p. oraz tym, co stanowi zasadniczą racjonalizację powołanego przepisu, że deklaracja ta jest podstawowym dowodem na okoliczność dochodzonego przez wnioskodawcę stwierdzenia nadpłaty. Deklaracje podatkowe są bowiem – wymienionym wprost w art. 181 O.p. – dowodem postępowania podatkowego. Wniosek wraz z deklaracją dają organowi podatkowemu wiedzę o żądaniu podatnika oraz o okolicznościach i argumentach, w oparciu o które żądanie stwierdzenia nadpłaty jest przedstawiane. Podnieść ponadto należy, że, jak trafnie ocenił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 19 IX 2012r., II FSK 296/11 - <https://cbois.nsa.gov.pl>: «dołączone przez podatnika do wniosku o stwierdzenie nadpłaty skorygowane zeznanie nie ma charakteru samoistnego, jest ściśle z tym wnioskiem związane (...) dzieli los tego wniosku», który rozpatrywany jest w postępowaniu nadpłatowym.”

W mojej ocenie teza o „o braku materialnoprawnego skutku” korekty deklaracji składanej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty lub o jej „warunkowym” skutku, jest tak samo niemożliwa do obrony jak teza o „wycinkowym” charakterze postępowania podatkowego w sprawie stwierdzenia nadpłaty. Nie ma ona żadnego oparcia w przepisach Ordynacji podatkowej, zarówno dotyczących korekt deklaracji podatkowych, jak i dotyczących nadpłaty. Przeciwno tej tezie przemawia również wykładania historyczna - analiza zmian przepisów o nadpłacie i korekcie, które nastąpiły w stosunku do pierwotnej wersji Ordynacji podatkowej.

Zanim analiza ta zostanie przedstawiona, trzeba podkreślić, co zostało już wyżej zasygnalizowane, że twierdzenie o braku materialnoprawnego skutku korekty nie może stanowić argumentu dla poparcia podglądu o możliwości orzekania o nadpłacie w „wycinkowym” postępowaniu, bez dokonania wymiaru podatku.

Jeżeli skorygowana deklaracja nie wywołuje skutku prawnego, to podatkiem do zapłaty jest podatek wynikający z pierwotnej deklaracji. Faktycznie więc, gdyby organ podatkowy zamierzał w ogóle odmówić stwierdzenia nadpłaty, twierdząc, że zobowiązanie podatkowe zostało wykazane w pierwotnej deklaracji we właściwej wysokości, to mógłby wydać decyzję odmawiającą stwierdzenia nadpłaty bez wydawania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Wymiar podatku byłby bowiem dokonany w pierwotnej deklaracji podatkowej, której deklaracja korygująca nie zmieniła, gdyż nie wywołała skutków prawnych. Skoro organ podatkowy uważa, że jest to wymiar poprawny, to nie musi wydawać decyzji określającej na podstawie art. 21 § 3 o.p. W związku z niezakwestionowaniem wysokości podatku do zapłaty wynikającej z pierwotnej deklaracji, ani przez podatnika (brak skutku prawnego deklaracji korygującej), ani przez organ (brak decyzji określającej), nadpłata podatku nie powstała i organ podatkowy może w drodze decyzji odmówić jej stwierdzenia.

Jeżeli jednak organ podatkowy kwestionuje wysokość nadpłaty, której stwierdzenia żąda podatnik, ale nie twierdzi, że nadpłata ta nie powstała w ogóle, lecz że powstała w innej, mniejszej niż chciał podatnik wysokości, to jest to przecież równoznaczne z kwestionowaniem wymiaru podatku dokonanego zarówno w pierwotnej, jak i skorygowanej deklaracji. Dlatego też brak materialnoprawnego skutku korekty nie rozwiązuje żadnego problemu. Skoro nadpłata w jakiejś kwocie jednak powstała, to wymiar dokonany w pierwotnej deklaracji był błędny (zawyżony). Aby zatem stwierdzić nadpłatę w wysokości mniejszej niż żąda tego podatnik, organ musi określić wysokość zobowiązania podatkowego w wysokości mniejszej niż wynikająca z pierwotnej deklaracji (jeżeli przyjmujemy, że deklaracja skorygowana wymiaru tego nie zmieniła, gdyż nie wywołuje skutku materialnoprawnego). Musi więc przed wydaniem decyzji stwierdzającej nadpłatę wydać decyzję określającą na podstawie art. 21 § 3 o.p. Nie może stwierdzić takiej nadpłaty w „wycinkowym” postępowaniu nadpłatowym, gdyż stwierdzenie nadpłaty bez określenia prawidłowej wysokości zobowiązania oznaczałoby, że prawidłowy wymiar podatku w ogóle nie został dokonany (nie został dokonany ani w błędnej pierwotnej deklaracji, ani w zakwestionowanej i niewywołującej skutków materialnoprawnych deklaracji korygującej, ani w decyzji określającej).

Podsumowując tę część wyводу, teza o braku materialnoprawnego skutku deklaracji korygującej „działa” jako argument za brakiem konieczności dokonania wymiaru podatku przed wydaniem decyzji w sprawie nadpłaty tylko w szczególnym przypadku, gdy organ podatkowy kwestionuje, że nadpłata podatku w ogóle powstała w jakiegokolwiek wysokości. Argumentu tego nie można jednak uogólnić na wszystkie przypadki orzekania o nadpłacie i jej stwierdzania w niższej

wysokości, niż wnosił o to podatnik. Nie może więc on uzasadniać twierdzenia o ograniczonym charakterze postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty, w którym ma być badany tylko „wycinek” zobowiązania podatkowego.

7. ZMIANY PRZEPISÓW REGULUJĄCYCH MODEL STWIERDZENIA NADPŁATY

Przepisy o stwierdzeniu nadpłaty oraz korektach deklaracji podatkowych zostały wprowadzone wraz z wejściem w życie Ordynacji podatkowej. Wcześniej obowiązująca ustawa o zobowiązaniach podatkowych przepisów takich nie zawierała.

W pierwotnym brzmieniu Ordynacji podatkowej podstawę prawną stwierdzenia nadpłaty podatku stanowił art. 79. Przepis ten nie przewidywał (do 4.06.2001) prawa, ani obowiązku składania wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty skorygowanej deklaracji podatkowej. Natomiast art. 81 § 1, pkt 2 Ordynacji podatkowej przewidywał prawo (lub nawet obowiązek) złożenia korekty deklaracji zmniejszającej wysokość zobowiązania podatkowego, ale dopiero po wydaniu przez organ podatkowy decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty. Natomiast art. 81 § 2 Ordynacji dawał podatnikom prawo wyłącznie do skorygowania deklaracji „in plus” tzn. poprzez zwiększenie wysokości wykazanego w deklaracji zobowiązania podatkowego. Korekta deklaracji „in minus” bez wydania wcześniejszej decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty była w ogóle niemożliwa i taka korekta w ówczesnym stanie prawnym faktycznie nie wywołałaby żadnych skutków prawnych. Art. 79 o.p. w pierwotnym brzmieniu nie przewidywał również możliwości zwrotu nadpłaty bez wydawania decyzji nadpłatę tą stwierdzającej i bez złożenia przez podatnika, po wydaniu takiej decyzji, korekty deklaracji na podstawie art. 81 § 1, pkt 2 o.p.

Przepisy te przewidywały całkowicie inny od obecnie obowiązującego model stwierdzania i zwrotu nadpłaty. Postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty faktycznie miało wtedy charakter „wycinkowy”, ograniczony do okoliczności podanych przez podatnika we wniosku o jej stwierdzenie. Jednak decyzja stwierdzająca nadpłatę stanowiła wyłącznie upoważnienie dla podatnika do skorygowania pierwotnej deklaracji. Dopiero po złożeniu tej korekty następowała konkretyzacja zobowiązania podatkowego w nowej, niższej wysokości, a więc dopiero wtedy powstawało zdarzenie prawne, które mogło zostać określone jako nadpłata podatku.

W pierwotnym modelu stwierdzania nadpłaty podatku, w sytuacji gdy zobowiązanie podatkowe powstawało z mocy prawa, a podatnik miał obowiązek złożenia deklaracji, decyzja stwierdzająca nadpłatę w rzeczywistości nie stwierdzała istnienia nadpłaty (rozumianej jako zdarzenie prawne). Wysokość podatku do zapłaty w chwili wydawania tej decyzji określona była bowiem wciąż

w pierwotnie złożonej deklaracji podatkowej. Dopiero po jej wydaniu, podatnik mógł skorygować złożoną deklarację, wskutek czego następował wymiar podatku w niższej wysokości i podatkiem do zapłaty był niższy podatek wynikający ze skorygowanej deklaracji. Wtedy też dopiero powstawała nadpłata, która mogła podlegać zwrotowi.

Znaczenie decyzji stwierdzającej nadpłatę polegało jedynie na tym, że sformułowana w niej był ocena prawna, oparta wyłącznie o okoliczności podawane przez podatnika we wniosku o stwierdzenie nadpłaty, iż z punktu widzenia norm materialnego prawa podatkowego podatnik wykazał z złożonej deklaracji podatek w wysokości wyższej od należnej. Wydanie tej decyzji i sformułowania takiej oceny upoważniało podatnika do skorygowania deklaracji i wykazania w niej podatku do zapłaty w niższej wysokości, a więc dokonania nowego wymiaru podatku.

Pierwotny model stwierdzania nadpłaty charakteryzowały zatem następujące cechy:

- postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty miało charakter „wycinkowy”, ograniczony wyłącznie do oceny okoliczności podawanych przez podatnika we wniosku o stwierdzenie nadpłaty,
- decyzja w sprawie stwierdzenia nadpłaty nie stwierdzała istnienia nadpłaty jako zdarzenia prawnego, lecz jedynie formułowała ocenę określonej sytuacji prawnej,
- nadpłata powstawała po złożeniu przez podatnika korekty deklaracji podatkowej na podstawie wcześniejszej decyzji o stwierdzeniu nadpłaty,
- bez wydania decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty korekta deklaracji podatkowej „in minus” nie była możliwa,
- skorygowana deklaracja podatkowa (złożona na podstawie upoważnienia wynikającego z decyzji o stwierdzeniu nadpłaty) mogła być następnie kwestionowana przez organy podatkowe w normalny sposób, tzn. w postępowaniu w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, jeżeli organy doszły do wniosku, że kwota zobowiązania podatkowego jest jednak inna, niż wykazana w tej deklaracji.

Poglądy o ograniczonym, „cząstkowym” charakterze postępowania nadpłatowego oraz poglądy o braku skutku prawnego korekty deklaracji składanej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, są więc w mojej ocenie jedynie reminiscencją tego stanu prawnego i modelu ukształtowanego w pierwotnej wersji Ordynacji podatkowej. Jest to jednak stan dawno miniony, a kierunek dokonanych zmian wskazuje jednoznacznie, że obecnie obowiązujący model jest zupełnie inny, a wspomniane poglądy dawno w związku z tym straciły swoją aktualność.

Inną sprawą jest oczywiście to, czy projektanci zmian Ordynacji zdawali sobie sprawę ze wszystkich ich konsekwencji (zwłaszcza z powstałej konieczności dokonania wymiaru podatku przed wydaniem decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty, co oznaczać może konieczność prowadzenie

postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego i wydania decyzji w tej sprawie).

Omawianie kolejnych zmian tych przepisów jest w tym miejscu zbędne, istotnym jest bowiem stan obecny i obecny model stwierdzania nadpłaty podatku. Model ten wygląda następująco:

- Podatnicy mogą skorygować wcześniej złożoną deklarację zarówno „in plus” jak i „in minus” (art. 81 § 1 o.p.). Korekta deklaracji poprzez zmniejszenie wysokości podatku wykazanego w deklaracji (in minus) nie wymaga wydania wcześniej żadnej decyzji podatkowej. Brak jakiegokolwiek przepisu, z którego mógłby wynikać brak materialnoprawnego skutku takiej korekty lub jej warunkowy skutek. Korekta zmienia wysokość podatku do zapłaty – konkretyzuje zobowiązanie podatkowe w nowej wysokości.
- Wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty podatnicy składają skorygowaną deklarację podatkową (art. 75 § 3 o.p.) W ten sposób równocześnie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty podatnicy sami dokonują nowego wymiaru podatku, w ten sposób kreując nadpłatę jako zdarzenie prawne.
- Nadpłata podatku może zostać zwrócona bez wydawania jakiegokolwiek decyzji podatkowej, jeżeli organ podatkowy nie ma wątpliwości, że wysokość podatku określona w skorygowanej deklaracji jest prawidłowa (czyli, że podatek został zapłacony w nienależnej wysokości) – art. 75 § 4 o.p. W innych przypadkach organ podatkowy musi wydać decyzję stwierdzającą nadpłatę – art. 74a w związku z art. 75 § o.p.

W mojej ocenie nie ma wątpliwości, że z analizy kierunku tych zmian musi wynikać, iż złożona wraz wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty korekta deklaracji wywołuje skutek materialnoprawny, o którym mowa w art. 21 § 2 o.p. – tzn. podatek wykazany w skorygowanej deklaracji jest podatkiem do zapłaty. Ordynacja podatkowa w pierwotnym brzmieniu rozróżniała korekty deklaracji „in plus” i „in minus”, uzależniając dopuszczalność i skuteczność prawną tych ostatnich od wcześniejszego wydania przez organ podatkowy decyzji stwierdzającej nadpłatę. Ustawodawca zrezygnował z jednak z jakiegokolwiek różnicowania korekt deklaracji w tym zakresie. Co więcej nakazał wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty (w więc przy wszczęciu postępowania nadpłatowego) złożyć deklarację korygującą. Równocześnie wprowadził przepis, na mocy którego na podstawie takiej korekty nadpłata może zostać zwrócona, w kwocie stanowiącej różnicę pomiędzy zapłaconym podatkiem, a podatkiem wykazanym w skorygowanej deklaracji, bez konieczności orzekania o nadpłacie. Dokonane zmiany zmierzały więc do zrównania korekt deklaracji zwiększających i zmniejszających wysokość wykazanego w nich podatku pod względem dopuszczalności ich złożenia oraz do eliminacji uzależnienia dopuszczalności składania korekty „in minus” od wcześniejszego wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę. Równocześnie wprowadziły

możliwość „bezdecyzyjnego” zwrotu nadpłaty, czyli wprost przewidziały materialnoprawny skutek skorygowanej deklaracji, polegającej na dokonaniu wymiaru podatku w niższej wysokości, powstaniu w związku z tym nadpłaty podatku i jej zwrotu przez organ podatkowy.

Skoro zmiany Ordynacji podatkowej polegały na zniesieniu ograniczeń dopuszczalności korygowania zobowiązania podatkowego „in minus” i zniosły uzależnienie możliwości dokonania takiej korekty od wcześniejszego wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę, postępowanie nadpłatowe utraciło swój „wycinkowy” charakter. Podatek wykazany w tej korekcie jest podatkiem do zapłaty w nowej, niższej wysokości. Jeżeli organ podatkowy zamierza stwierdzić nadpłatę w kwocie innej, niż stanowiąca różnicę pomiędzy podatkiem zapłaconym, a podatkiem wykazany w skorygowanej deklaracji lub w ogóle odmówić stwierdzenia nadpłaty, to musi określić właściwą wysokość zobowiązania podatkowego. To może natomiast nastąpić jedynie w decyzji wydanej na podstawie art. 21 § 3 o.p. Bez wydania takiej decyzji odmowa stwierdzania nadpłaty lub jej stwierdzenie w innej wysokości niż wynikająca ze skorygowanej deklaracji nie jest możliwe, bowiem do czasu jej wydania podatek wykazany w korekcie jest podatkiem do zapłaty.

Wskutek tych zmian faktycznie postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty stało się właściwie zbędne, a decyzja wydawana w tym postępowaniu stała się wtórna wobec decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego i mająca w rzeczywistości wyłącznie charakter „rachunkowy” – stwierdzający ile wynosi różnica pomiędzy zapłaconą kwotą podatku, a wysokością zobowiązania podatkowego. Jest to być może nieprzewidziany przez ustawodawcę skutek wprowadzonych zmian.

8. DALSZY ARGUMENTY PRZECIWKO KONCEPCJI „WARUNKOWEGO” SKUTKU KOREKTY DEKLARACJI

Koncepcja braku materialnoprawnego skutku skorygowanej deklaracji podatkowej składanej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, funkcjonująca w orzecznictwie sądów administracyjnych w wersji „słabszej”, tzn. w postaci twierdzenia o warunkowym skutku prawnym tej korekty, nie znajduje w mojej ocenie żadnego oparcia w przepisach Ordynacji podatkowej. To, że nie wynika z żadnych przepisów jednoznacznie i wprost jest dość oczywiste, ale trudno jest nawet zidentyfikować przepisy, których wykładnia miałyby doprowadzić do wniosku o istnieniu tego rodzaju normy. Sądy administracyjne ograniczają się tu do stwierdzenia, ów warunkowy skutek „jednoznacznie” wynika z art. 75 § 3 o.p.¹⁰⁹. Z tego przepisu wynika jedynie, że wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty musi

¹⁰⁹ Cytowany wyżej wyrok NSA z dnia 14.09.2012, sygn. akt II FSK 296/11.

być złożona skorygowana deklaracji (jeżeli nie zostanie złożona organ podatkowy wyda postanowienie o pozostawieniu tego wniosku bez rozpoznania). Zupełnie nic natomiast nie wynika w kontekście braku materialnoprawnego skutku tej korekty lub jej „warunkowego” skutku. Natomiast np. z art. 75 § 4 o.p. wynika, że korekta ta kreuje nadpłatę jako zdarzenie prawne, wydaje się więc, że musi materialnoprawny skutek wywoływać.

Teza o warunkowym skutku materialnoprawnym powoduje jeszcze dalsze niemożliwe do zaakceptowania z logicznego punktu widzenia konsekwencje (myślę tu o logice jako zasadach poprawnego rozumowania i argumentowania, a nie jako o logice formalnej).

Twierdzenie NSA, że skorygowana deklaracja „nie kreuje na nowo zobowiązania podatkowego dopóty, dopóki organ podatkowy nie uzna, że korekta ta nie budzi wątpliwości” w kontekście przepisu art. 75 § 4 o.p. oznaczać musi, że nadpłata podatku powstaje w wyniku zwrotu tej nadpłaty. Skoro formą, w której organ podatkowy wyraża swój brak wątpliwości, jest czynność materialno-techniczna jaką jest zwrot nadpłaty, to dopiero po dokonaniu takiego zwrotu korekta deklaracji miałaby wykreować niższą wysokość podatku do zapłaty. W związku z tym skutek musiałby wyprzedzać przyczynę. Najpierw nadpłata (jeszcze nie istniejąca) musiałaby być zwrócona, a potem wskutek tego zwrotu nastąpiłby nowy wymiar podatku i nadpłata by powstała.

Nie powinno być wątpliwości, że nadpłata, która nie istnieje, nie może być zwrócona, a bezdecyzyjny zwrot nadpłaty oznacza, że nadpłata ta powstała właśnie w związku ze złożeniem skorygowanej deklaracji, gdyż korekta ta wywołała skutek materialnoprawny, o którym mowa w art. 21 § 2 o.p.

Natomiast twierdzenie NSA „Skoro zatem, wobec wydania decyzji odmawiającej stwierdzenia nadpłaty, wniosek podatnika nie został uwzględniony, dołączone do tego wniosku skorygowane zeznanie nie wywołuje skutków prawnych (ustaje byt prawny dokonanej korekty)” stanowi próbę obejścia norm wynikających z art. 21 § 2 i § 3 o.p. Stwierdzenie, że podatek wykazany w korekcie deklaracji nie jest podatkiem do zapłaty, nie ma bowiem zostać dokonane w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, jak wymagają tego te przepisy, lecz ma nastąpić poprzez wydanie decyzji odmawiającej stwierdzenia nadpłaty, która skutkuje tym, że korekta „traci byt prawny”. Teza o „warunkowym” skutku materialnoprawnym korekty formułowana jest wyraźnie *contra legem*, aby usprawiedliwić niestosowanie art. 21 § 3 o.p.

Ponadto, jak już wyżej wskazano, teza ta w ogóle nie nadaje się do zastosowania w przypadku częściowego kwestionowania wysokości wskazanej przez podatnika nadpłaty, tzn. stwierdzenia nadpłaty, ale w wysokości niższej, niż chciał tego podatnik. Wtedy bowiem podatek do zapłaty nie wynika ani z deklaracji pierwotnej, ani z deklaracji skorygowanej.

9. WŁAŚCIWA ODPOWIEDŹ NA PYTANIE PREZESA NSA

Przede wszystkim zadane przez Prezesa NSA pytanie należy przeformułować, co zaznaczyłem już na wstępie niniejszego opracowania, a właściwie zadać pytania pierwotne w stosunku do pytania Prezesa NSA.

Zasadnicza kontrowersja, jak starałem się powyżej uzasadnić, dotyczy bowiem nie samej kwestii proceduralnej – obowiązku wszczynania określonego postępowania podatkowego, ale kwestii materialnoprawnej - czy rozstrzygnięcie przez organy podatkowe w przedmiocie nadpłaty wymaga wcześniejszego określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Kwestia ta łączy się z innym materialnoprawnym zagadnieniem – czy korekta deklaracji składana wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty wywołuje skutek określony w art. 21 § 2 o.p. (tzn. czy podatek wykazany w tej deklaracji jest podatkiem do zapłaty). Prawidłowe rozstrzygnięcie tego drugiego zagadnienia warunkuje przy tym właściwe rozstrzygnięcie pierwszego.

Dlatego też prawidłowa odpowiedź na tak przeformułowane pytanie moim zdaniem brzmi:

- w przypadku zakwestionowania przez organ podatkowy prawidłowości skorygowanej deklaracji podatkowej złożonej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty i stwierdzenia, że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w skorygowanej deklaracji, organ podatkowy przed rozpatrzeniem tego wniosku w każdym przypadku zobowiązany jest określić wysokość zobowiązania podatkowego w decyzji wydanej na podstawie art. 21 § 3 ustawy Ordynacja podatkowa;
- organ podatkowy może przed rozpatrzeniem wniosku o stwierdzenie nadpłaty i wydaniem decyzji w sprawie nadpłaty nie określić wysokości zobowiązania podatkowego tylko jeżeli ustali, że wysokość zobowiązania wykazana w skorygowanej deklaracji jest prawidłowa, a więc brak jest przesłanki do wydania decyzji określającej na podstawie art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej.

To czy decyzja w sprawie określenia zobowiązania podatkowego zostanie wydana w odrębnym postępowaniu, wszczętym z urzędu przez organ podatkowy i będzie poprzedzać decyzję w sprawie nadpłaty, determinując w rzeczywistości jej treść, czy też rozstrzygnięcie w tych dwóch sprawach nastąpi w jednej decyzji podatkowej, uważam natomiast za kwestię wtórną. Przepisy proceduralne służące mają realizacji norm prawa materialnego. Obie te koncepcje proceduralne funkcję tą spełniają i obu można bronić na gruncie obowiązujących przepisów o postępowaniu podatkowym.

Argumenty wskazywane przez H. Filipczyk, iż:

- art. 21 § 3 o.p. nie zawiera wymogu, aby decyzja w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego została wydana w odrębnym postępowaniu podatkowym, które musiałyby być wszczynane z urzędu,
- skoro rozstrzygnięcie o wysokości zobowiązania podatkowego jest konieczne do załatwienia sprawy stwierdzenia nadpłaty, to te dwie kwestie należą do tej samej sprawy administracyjnej w rozumieniu art. 207 § 2 o.p. i powinny być rozstrzygnięte w jednej decyzji,
- orzekanie w tych dwóch sprawach w dwóch odrębnych decyzjach wydanych w dwóch niezależnie prowadzonych postępowaniach prowadzi do zbędnych i niekorzystnych dla strony komplikacji proceduralnych (np. związanych z koniecznością odrębnego zaskarżenia obu decyzji, koniecznością wnoszenia dwóch skarg i prowadzenia dwóch postępowań sądownoadministracyjnych w istocie w tej samej sprawie, koniecznością uiszczenia wpisów od obu skarg, itd.), przemawiają za określeniem wysokości zobowiązania podatkowego i stwierdzeniem nadpłaty w jednej decyzji podatkowej (odrębnych punktach sentencji takiej decyzji)¹¹⁰.

Oczywiście kwestię tę należałoby rozstrzygnąć, np. w formie uchwały NSA. W uchwale o sygn. akt II FPS 5/13 NSA niestety nie rozstrzygnął jej, gdyż oparł tezę swojej uchwały na błędnej koncepcji materialnoprawnej. Jeszcze raz podkreślam jednak, że kwestia ta aczkolwiek istotna, jest drugorzędna, gdyż obie te koncepcje proceduralne realizują funkcję prawa procesowego jaką jest urzeczywistnianie norm prawa materialnego. Podstawową kwestią jest, aby przed wydaniem decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty (lub odmowy stwierdzenia nadpłaty) zostało ustalone, czy i w jakim zakresie zapłata podatku była nienależna, co wymaga konkretyzacji wysokości zobowiązania podatkowego poprzez wydanie decyzji określającej tą wysokość, jeżeli jest ona inna niż wykazana w korekcie deklaracji.

Natomiast koncepcja, że rozstrzygnięcie o nadpłacie zawiera w sobie implicite rozstrzygnięcie o wysokości zobowiązania podatkowego, mimo że oparta na prawidłowym założeniu, iż „Nadpłaty nie można «stwierdzić» bez określenia wysokości zobowiązania podatkowego bądź stwierdzenia braku obowiązku podatkowego”, nie jest możliwa do zaakceptowania biorąc pod uwagę treść normy zawartej w art. 21 § 3 o.p. Przepis ten wymaga wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Rozstrzygnięcie takie powinno zostać wyrażone wprost i nie może być implicite, domyślnie zawarte w innym rozstrzygnięciu (w sprawie nadpłaty), ani przez takie rozstrzygnięcie „skonsumowane”. W każdym przypadku, gdy zajdą przesłanki określone w art. 21 § 3 o.p. (wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji) organ podatkowy zobowiązany jest w

¹¹⁰ H. Filipczyk op. cit., s. 30, H. Filipczyk „Zakres postępowania podatkowego w sprawie stwierdzenia nadpłaty albo czy dwa postępowania są lepsze niż jedno”, Przegląd podatkowy 10/2011, s.39 i nast.

sposób imperatywny do orzekania o wysokości zobowiązania podatkowego, a rozstrzygnięcie takie musi zapaść *explicite*.

10. KRAJOBRAZ PO BITWIE – KOŃCOWA OCENA UCHWAŁY NSA

Uchwała o sygn. akt II FPS 5/13 (jak każda uchwała NSA) ma charakter prawotwórczy w tym sensie, że wszystkie sądy administracyjne są nią związane, a chcąc odstąpić od poglądu w niej wyrażonego muszą wystąpić o podjęcie ponownej uchwały przez odpowiedni skład NSA. Zatem uchwała ta niestety kształtować będzie praktykę organów podatkowych i orzecznictwo sądowe, tak jakby wyrażała normy prawne o charakterze abstrakcyjnym i generalnym.

Najpierw należy zastanowić się jakie argumenty podaje NSA na poparcie swojego twierdzenia, że co do zasady w przypadku zakwestionowania przez organ podatkowy skorygowanej deklaracji składanej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, przed wydaniem decyzji stwierdzającej nadpłatę w wysokości innej niż wnioskowana przez podatnika lub odmawiającej jej stwierdzenia, nie jest wymagane wcześniejsze określenie wysokości zobowiązania podatkowego. NSA wprawdzie w uzasadnieniu uchwały omawia obszernie, w ślad za wnioskiem Prezesa NSA różne dotychczas formułowane w doktrynie i orzecznictwie stanowiska (nierzadko zniuansowane co do drugorzędnych kwestii, nie do końca jasne lub ograniczone tylko do zagadnień wynikających z przedmiotu sprawy sądowoadministracyjnej) sam jednak nie rekonstruuje istoty rozstrzyganej kontrowersji, zwłaszcza w jej materialnoprawnym aspekcie. Podane przez NSA rozwiązanie natomiast uzasadniane jest przez ten sąd przede wszystkim względami celowościowymi – prostotą postępowania, jego szybkością i sprawnością, intencją podatnika/wnioskodawcy itp., z których ma wynikać brak „potrzeby” określenia wysokości zobowiązania podatkowego („...obligatoryjne wszczynanie i prowadzenie postępowania w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego przed rozstrzygnięciem w przedmiocie nadpłaty podatku nie jest potrzebne. Prowadziłoby też do zbędnego zaangażowania zainteresowanego w różne postępowania prawne i powodowało związane z nimi koszty, a przede wszystkim odwlekało czas merytorycznego rozstrzygnięcia o nadpłacie, możliwego bez przeprowadzenia i rozstrzygnięcia w zakresie określenia wysokości zobowiązania podatkowego”, „...intencją wnioskodawcy nie musi być zawsze kontrola i weryfikacja w zakresie całości samoobliczenia podatku za dany okres podatkowy, a tylko stwierdzenie nadpłaty z tytułu i na podstawie określonych -podatkowo znaczących okoliczności, na które we wniosku i związanej z nim deklaracji się powołuje.”).

Tego rodzaju argumentami, które odwołują się wyłącznie do zagadnień proceduralnych, nie można posługiwać się przy rozstrzyganiu kwestii materialnoprawnych, w szczególności jeśli w ten

sposób kwestionuje się w istocie konstrukcję określonych instytucji prawnych, takich jak nadpłata podatku

Argument odnoszący się do intencji i interesu podatnika, sprawności i szybkości postępowania i braku angażowania strony w różne postępowania prawne jest przy tym w mojej ocenie pełen hipokryzji. W interesie podatnika leży, aby jego zobowiązanie podatkowe zostało określone we właściwej wysokości i aby ostateczna decyzja w tej sprawie ostatecznie rozstrzygała kwestię wysokości jego zobowiązania podatkowego, tak aby wysokość ta nigdy nie mogła już zostać zmieniona (pomijam tu nadzwyczajne tryby wzruszenia decyzji ostatecznej). Natomiast orzeczenie o nadpłacie w „wycinkowym” postępowaniu nadpłatowym powoduje, że w żaden sposób nie ustaje stan niepewności podatnika co do właściwej wysokości jego zobowiązania podatkowego. Mimo, że podatnik otrzymał decyzję stwierdzającą nadpłatę, nie jest wykluczone, że we wszczętym nawet po kilku latach postępowaniu w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego okaże się, że obciąża go w rzeczywistości zaległość podatkowa. „Wycinkowe” postępowanie nadpłatowe nie usuwa niepewności i ryzyka związanego z wymiarem podatku w drodze „samoobliczenia” i pozostawia podatnika w stanie niepewności, co do prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego do czasu upływu terminu przedawnienia. Obciąża go też ryzykiem wszczynania w tym okresie kontroli podatkowych i postępowania podatkowego w sprawie wymiaru podatku w odniesieniu do zobowiązania podatkowego, które było już przedmiotem postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty. Trudno więc dopatrywać się w koncepcji takiego „wycinkowego” postępowania realizacji ochrony interesu podatnika.

W związku z taką argumentacją NSA, omawiana uchwała stanowi kolejny przykład „proceduralizacji” materialnego prawa podatkowego (innym jej przykładem może być wyrok składu 7 sędziów NSA z 28.06.2010, sygn. akt I FPS 5/09, następnie uchwała składu 7 sędziów z dnia 3.12.2012, sygn. akt I FPS 1/12 i w końcu uchwała pełnego składu Izby Finansowej NSA z dnia 29.09.2014, sygn. akt II FPS 4/13, dotyczące upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego). Zjawisko to polega na tym, iż określone interpretacje przepisów proceduralnych (uzasadnione przede wszystkim celowościowo, zwłaszcza z powoływaniem się na interes podatnika), służą w rzeczywistości sądowi do korygowania, modyfikacji czy pozbawiania mocy prawa materialnego¹¹¹.

Natomiast koncepcja NSA, że w przypadku skorygowania „całości lub znacznej części samoobliczenia podatku” zachodzi konieczność prowadzenia postępowania w sprawie określenia

¹¹¹ W uchwale pełnego składu Izby Finansowej z dnia 29.09.2014, sygn. akt II FPS 4/13, NSA dobitnie i wprost wskazuje, że takie są właśnie jego intencje: „Uznanie natomiast, że umorzenie postępowania konieczne jest z uwagi na upływ terminu przedawnienia (niezależnie od istnienia zobowiązania) spowoduje, że także podatnik, który zapłacił podatek na podstawie nieostatecznej decyzji, będzie mógł skorzystać z instytucji przedawnienia.”

wysokości zobowiązania podatkowego, stanowi próbę ratowania koncepcji „wycinkowego” postępowania nadpłatowego. NSA zadał sobie pytanie (choć nie wyraził tego w żaden sposób w uzasadnieniu uchwał) co się stanie jeżeli „wycinek” zobowiązania podatkowego będący przedmiotem wniosku o stwierdzenie nadpłaty i postępowania nadpłatowego będzie na tyle duży, że orzeczenie o tym wycinku przesądzi o wysokości całego zobowiązania. NSA uznał, że w takim przypadku należy orzekać o wysokości zobowiązania podatkowego w odrębnym postępowaniu, ale tezy tej nie zrelatywizował do żadnych przepisów Ordynacji podatkowej. Nie da się ustalić wykładni jakich przepisów dokonał NSA, aby sformułować normę o takiej treści. Sam sąd w uzasadnieniu uchwały w ogóle nic na ten temat nie pisze, wskazując jedynie, że „Zmiana i przedstawienie na nowo w całości albo w znacznej części samoobliczenia podatku wymaga jego kompleksowej kontroli, z czym wiąże się zbadanie, przeanalizowanie i weryfikacja okresu podatkowego, którego dotyczy”. Jest to więc teza całkowicie prawotwórcza, konstruuująca niewynikającą z ustawy normę prawną, w dodatku w oparciu o założenia i przesłanki, których NSA w ogóle nie wyraża.

Nie jest trudno zdiagnozować problemy, które sprawiają i będą sprawiać próby stosowania zapatrywań prawnych (a właściwie norm) wyrażonych w uzasadnieniu tej uchwały (sens jej sentencji jest jak już wskazano niemożliwy do zrekonstruowania bez sięgania do uzasadnienia).

Przede wszystkim NSA wskazuje, że „Ocena: czy wnioskujący o nadpłatę koryguje w związku z tym żądaniem całość albo znaczną część samoobliczenia podatku określonego okresu podatkowego winna być dokonywana ad casum – w każdym postępowaniu, w relacji do jego okoliczności”. Powstaje pytanie do czego „ad casum” odnosić pojęcie „całości” lub „znacznej części”. Wydawałoby się, że do wysokości zobowiązania podatkowego, tzn. należałoby porównać wysokość pierwotnie zadeklarowanego zobowiązania z wysokością zobowiązania wynikającego z korekty deklaracji. Taka interpretacja oczywiście sama w sobie budzi opory. Czemu bowiem do czegoś co jest matematycznie mierzalne i może zostać wyrażone ułamkiem (1/2 zobowiązania, 3/4 zobowiązania, itd.) stosować nieostre pojęcie „znacznej części” i jakie to ma uzasadnienie. Czemu ułamek zobowiązania stanowiący jego „znaczną część” miałyby być inny w każdej sprawie i na podstawie jakich kryteriów oceniać, odmiennie w każdej sprawie, jaki powinien to być ułamek. Takie twierdzenie NSA sprowadza się do pozostawienia organom podatkowym zupełnie swobodnego uznania co do wyboru właściwej ścieżki proceduralnej.

W rzeczywistości jest jednak jeszcze gorzej. NSA zdążył już bowiem dopisać suplement do swojej uchwały. Np. w wyroku z dnia 24.09.2014, sygn. II FSK 496/14, NSA stwierdził: „W rozpoznawanej sprawie podstawą prawną roszczenia o nadpłatę i przedmiotem sporu prawnego w sprawie były: ocena prawna ustanowienia, obowiązywania i zgodności z prawem unijnym przepisów

statuujących obowiązek podatkowy skarżącego podatnika. Wyjaśnienie i rozstrzygnięcie tych zagadnień nie wymagało wszczęcia odrębnego - w relacji do prowadzonego - postępowania kontrolującego zrealizowane samoobliczenie podatku - w przedmiocie jego wymierzenia.” Zdaniem NSA więc pojęcia „całości lub znacznej części” nie należy odnosić do części zobowiązania podatkowego, która uległa korekcie, lecz do podstawy prawnej roszczenia o nadpłatę i przedmiotu sporu. Przy czym określone rodzaje sporów (np. spór o to czy podatnik w ogóle podlegał obowiązkowi podatkowemu) nie wymagają prowadzenie postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, niezależnie od zakresu korekty.

Podobnie orzekają inne sądy administracyjne. Np. WSA w Gliwicach w wyrokach z dnia 30.01.2015, sygn. akt III SA/GI 640/13, III SA/GI 649/13, III SA/GI 176/14 i III SA/GI 177/14 stwierdził: „Przypomnieć zatem należy, że w przedmiotowej sprawie w uzasadnieniu wniosku o stwierdzenie nadpłaty strona wskazała, że zadeklarowała i zapłaciła podatek akcyzowy niezgodnie z przepisami prawa wspólnotowego. Organy podatkowe uznały natomiast, że nadpłata w ogóle nie powstała z uwagi na fakt, że spółka nie została zubożona w związku z zapłaconym podatkiem akcyzowym, a zatem nadpłata nie powstała. W konsekwencji organ podatkowy nie miał obowiązku wszczynać postępowania celem określenia wysokości zobowiązania podatkowego, co wskazano w powołanej uchwale.” Nie jest więc istotne, jaką część zobowiązania podatkowego strona skorygowała, ale jakie okoliczności podała we wniosku o stwierdzenie nadpłaty.

Krótko mówiąc, w wyniku uchwały NSA doszło do sytuacji, w której ścieżka proceduralna przy orzekaniu o nadpłacie może zostać wybrana dowolnie. Nie istnieją bowiem żadne kryteria, które pozwalałyby odróżnić wnioski o stwierdzenia nadpłaty, których rozpoznanie wymaga wcześniejszego przeprowadzenia postępowania w wymiarowego, od wniosków, które mogą być rozpoznane bez jego wszczęcia. Organy podatkowe będą postępować jak będą chciały (same nie wiedząc czym mają się kierować), a sądy administracyjne będą takie postępowanie kwestionować lub nie, zależnie od tego czy uznają, że okoliczności podane we wniosku o stwierdzenie nadpłaty wymagają przeprowadzenia „postępowania kontrolującego samoobliczenie podatku”. Dla tego uznania brak jest jakichkolwiek czytelnych przesłanek i kryteriów.

Druga wątpliwość, która może powstać przy stosowaniu zapatrywań prawnych zawartych w uchwale polega na tym, jak organ powinien postąpić, kiedy wszczął z urzędu postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, chociaż zgodnie z uchwałą nie miał takiego obowiązku (bo nie skorygowano „całości lub znacznej części samoobliczenia podatku”, cokolwiek by to nie znaczyło). Zakładam, że organ powinien takie postępowanie umorzyć, jeżeli stwierdzi, że nadpłata w ogóle nie powstała, a wysokość zobowiązania podatkowego wykazana w pierwotnej deklaracji jest prawidłowa (skoro jak twierdzi NSA w tej uchwale, deklaracja korygująca nie wywołuje

skutku materialnoprawnego). Wtedy bowiem nie zachodzi przesłanka określona w art. 21 § 3 o.p. Co jednak ma się stać, gdy organ dojdzie do wniosku, że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż to wynika z pierwotnej deklaracji – nadpłata jednak powstała tylko w wysokości mniejszej niż twierdził podatnik, lub nawet w wysokości wynikającej z niewywołującej skutków prawnych korekty deklaracji. Wtedy przesłanka odmienności zobowiązania podatkowego ma miejsce i organ może wydać decyzję określającą na podstawie art. 21 § 3 o.p. Z punktu widzenia normy wynikającej z tego przepisu postępowanie podatkowe w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego nie jest bezprzedmiotowe. Czy jednak postępowanie to można uznać za bezprzedmiotowe z tego powodu, że nie było obowiązku jego wszczęcia i nie ma „potrzeby” dokonywania wymiaru podatku (choć istnieje przesłanka jego dokonania). Innymi słowy, czy organ podatkowy może umorzyć postępowanie podatkowe w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, z tego powodu, że nie miał obowiązku go wszcząć, gdyż zachodzi wtedy bezprzedmiotowość postępowania w rozumieniu art. 208 § 1 o.p. ? Czy też jeżeli organ ustali istnienie przesłanki określonej w art. 21 § 3 o.p., to skoro wszczął postępowanie wymiarowe musi określić wysokość zobowiązania, mimo że wszczęcie postępowania wymiarowego nie było „potrzebne” ? Uchwała NSA nie daje żadnych wskazówek dla rozstrzygnięcia tej kontrowersji.

Trzecia wątpliwość dotyczy sytuacji, w której podatnik skorygował „całość lub znaczną część samoobliczenia podatku” i we wszczętym, zgodnie z istniejącym w tym zakresie obowiązkiem, postępowaniu w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego okazało się ostatecznie (np. w postępowaniu odwoławczym lub nawet po uchyleniu ostatecznej decyzji przez sąd administracyjny), że wysokość zobowiązania podatkowego jest jednak taka, jaka wykazał podatnik w skorygowanej deklaracji złożonej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. Czy wtedy należy umorzyć postępowanie wymiarowe i wydać decyzję stwierdzającą nadpłatę we wnioskowanej przez podatnika wysokości, a w związku z wydaniem tej decyzji skorygowana deklaracja wywoła skutki prawne ? Czy też należy może określić wysokość zobowiązania podatkowego w takiej wysokości, jaka wynika ze skorygowanej deklaracji, skoro deklaracja ta nie wywołuje skutku materialnoprawnego, a wysokość podatku jest inna niż wykazana w pierwotnej deklaracji? Uchwała z dnia 27.01.2014 przy rozstrzygnięciu i tej wątpliwości nie jest chyba w żaden sposób pomocna.

Być może w przy próbach praktycznego stosowania zapatrywań prawnych wyrażonych w omawianej uchwale powstaną i inne kontrowersje, których nie jestem w stanie obecnie zidentyfikować.

Omawiana uchwała, której wydanie miało na celu usunięcie wątpliwości i rozbieżności w orzecznictwie, w rzeczywistości niewątpliwie zaskutkowało powstaniem kolejnych wątpliwości, które na płaszczyźnie normatywnej wydają się w ogóle niemożliwe do rozstrzygnięcia.

11. NIEŚMIAŁY POSTULAT DE LEGE FERENDA

Stan istniejący po wydaniu przez NSA uchwały o sygn. akt II FPS 5/13 stał się, lub też stanie się w najbliższej przyszłości przyczyną nieograniczonego „wzrostu entropii” orzecznictwa sądów administracyjnych dotyczącego nadpłat (wzrostu nieuporządkowania - wyrażania różnego rodzaju poglądów bez żadnej myśli przewodniej). Wydaje się, że powstrzymać ten proces może wyłącznie zmiana ustawy.

W mojej ocenie możliwe dwa rozwiązania. Pierwszym jest powrót do pierwotnego modelu postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty, takiego jaki ukształtowany był w pierwszej wersji przepisów Ordynacji podatkowej. Byłby to jednak krok wstecz. Uzależnienie możliwości skorygowania deklaracji „in minus” od wydania wcześniejszej decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty i brak możliwości „bezdecyzyjnego” zwrotu nadpłaty, nawet w przypadku gdy przyczyną złożenia deklaracji korygującej są niekontrowersyjne okoliczności (np. pomyłki rachunkowe, jednoznacznie utrwalona w orzecznictwie wykładnia przepisów, itd.), byłby budowaniem nieuzasadnionych barier proceduralnych.

Drugim rozwiązaniem jest w ogóle rezygnacja z postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty w odniesieniu do podatników, których zobowiązania podatkowe powstają z mocy prawa i którzy mają obowiązek złożenia deklaracji. Postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty, jako wtórne w stosunku do wymiaru podatku i ograniczone wyłącznie do kwestii rachunkowych jest zbędne. Podatnik składałby po prostu korektę deklaracji, zmniejszającą wysokość podatku do zapłaty, a organ podatkowy w określonym terminie zwracałby nadpłatę wynikającą z tej korekty. Jeżeli natomiast zasadność korekty budziłaby wątpliwości organu podatkowego, organ mógłby przedłużyć termin zwrotu do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanego w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego. Gdyby w prowadzonych postępowaniach organ stwierdziłby, że kwota podatku wykazana w skorygowanej deklaracji jest nieprawidłowa, określałby po prostu właściwą wysokość zobowiązania podatkowego na podstawie art. 21 § 3 o.p. i następnie zwracał nadpłatę wynikającą z różnicy pomiędzy podatkiem zapłaconym, a określonym w tej decyzji (lub nie zwracałby nadpłaty, jeżeli z decyzji określającej wynikałoby, że podatek do zapłaty nie jest niższy niż podatek zapłacony). Byłby to procedura przypominająca zwrot nadwyżki naliczonego podatku od towarów i usług nad podatkiem należnym (por. art. 87 ustawy o

podatku od towarów i usług)¹¹². Element jakim jest decyzja w sprawie stwierdzenia nadpłaty zostałaby całkowicie wyeliminowany, jako w istocie zbędny i powodujący tylko problemy interpretacyjne.

Jeżeli podatnik może skorygować złożoną deklarację „in minus” i w ten sposób ustalić na podstawie art. 21 § 2 o.p. nową, niższą wysokość zobowiązania podatkowego, nie istnieje żadna potrzeba stwierdzania czy określania wysokości nadpłaty. Wysokość nadpłaty stanowi różnicę pomiędzy wysokością zapłaconego podatku, a wysokością zobowiązania podatkowego określoną zgodnie z art. 21 § 2 o.p. (z złożonej korekcie deklaracji) lub art. 21 § 3 o.p. (w decyzji). Samo ustalenie różnicy pomiędzy dokonaną wpłatą a prawnie uzasadnioną należnością podatkową nie wymaga władczego działania organów podatkowych. W sytuacji przeciwnej (tzn. w sytuacji gdy zapłacony podatek jest niższy niż wysokość zobowiązania podatkowego), nie określa się przecież wysokości zaległości podatkowej. Zawarty pierwotnie w Ordynacji podatkowej przepis nakazujący określanie zaległości nie obowiązuje już od początku 2003 i został uchylony jako niepraktyczny i niespójny z pozostałymi regulacjami materialnego prawa podatkowego. Podobnie niespójna i niepraktyczna jest obecna regulacja nakazująca wydawanie decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty i te właśnie jej cechy doprowadziły do kontrowersji, rozbieżności i nieporozumień omówionych w niniejszym artykule.

¹¹² Koniecznym byłoby przy tym stworzenie odpowiednich gwarancji proceduralnych, aby nie było możliwe nieograniczone przedłużanie postępowań mających na celu weryfikację prawidłowości skorygowanej deklaracji, pociągające za sobą nieograniczone odwlekanie terminu zwrotu nadpłaty.