

NADPŁATA I ZWROT PODATKU

ZAGADNIENIE WSPÓLNE
DOTYCZĄCE REALIZACJI
UPRAWNIENÍ PODATKOWYCH

Mariusz Popławski

MONOGRAFIE LEX



LEX

a Wolters Kluwer business

W SERII UKAZAŁY SIĘ:

UPRAWNIENIA PODATKOWE. PROCEDURA DOCHODZENIA
NALEŻNOŚCI PODATKOWYCH OD SKARBU PAŃSTWA
LUB JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Mariusz Popławski

ODPOWIEDZIALNOŚĆ ODSZKODOWAWCZA ZA WYDANIE
NIEZGODNEJ Z PRAWEM DECYZJI PODATKOWEJ

Anna Drywa

KONTROLA PODATKOWA, SKARBOWA I CELNA.
WYZWANIA TEORII I PRAKTYKI

Tomasz Nowak, Aleksandra Sędkowska,
Przemysław Malinowski

PODATKI A ETYKA

Andrzej Gomułowicz

WSPÓŁUCZESTNICY W PROCEDURACH PODATKOWYCH

Bogumił Pahl

OPODATKOWANIE DOCHODÓW KAPITAŁOWYCH OSÓB FIZYCZNYCH

Anna Maria Panasiuk

INTERPRETACJE PRAWA PODATKOWEGO I CELNEGO

– STABILNOŚĆ I ZMIANA

Wojciech Morawski

REGULACJE W ZAKRESIE PRAWA CELNEGO I PODATKU
AKCYZOWEGO PO PRZYSTĄPIENIU POLSKI DO UNII EUROPEJSKIEJ.
DOŚWIADCZENIA I PERSPEKTYWY

redakcja naukowa

Piotr Stanisławiszyn, Tomasz Nowak

ZASADA NEUTRALNOŚCI PODATKU OD WARTOŚCI DODANEJ
W ORZECZNICTWIE TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI

UNII EUROPEJSKIEJ

Dariusz Gibasiewicz

NADPŁATA I ZWROT PODATKU

**ZAGADNIENIE WSPÓLNE
DOTYCZĄCE REALIZACJI
UPRAWNIEŃ PODATKOWYCH**

Mariusz Popławski



LEX

a Wolters Kluwer business

Warszawa 2014

Stan prawny na 1 października 2013 r.

Recenzent

Prof. zw. dr hab. Leonard Etel

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Puton

Opracowanie redakcyjne

Beata Wawrzyńczak-Jędryka

Łamanie

Wolters Kluwer

Układ typograficzny

Marta Baranowska

.....
Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących
im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej
w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło.
A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.
.....

prawoLubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ

Więcej na www.legalnakultura.pl

POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by Wolters Kluwer SA, 2014

ISBN 978-83-264-4584-2

ISSN 1897-4392

Wydane przez:

Wolters Kluwer SA

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przykopa 33

tel. 22 535 82 00, fax 22 535 81 35

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Aleksandrze

Spis treści

Wykaz skrótów / 15

Wstęp / 19

Rozdział I

Stymulowany zwrot nadpłaty lub zwrot podatku / 23

1. Uwagi ogólne / 23
2. Skarga na bezczynność w przypadku niezwrócenia nadpłaty wynikającej z decyzji stwierdzającej nadpłatę / 24
3. Dopuszczalność skargi na bezczynność w przypadku nadpłat i zwrotów, których obowiązek wynika z mocy prawa / 30
4. Skarga na bezczynność w przypadku niewypłacenia nadpłaty powstałej na skutek wyeliminowania z obrotu decyzji wymiarowej / 32
5. Wnioski / 35

Rozdział II

Zwrot nadpłaty lub podatku dochodzony przez podatnika w trybie egzekucji administracyjnej / 37

1. Ograniczona możliwość podjęcia przez podatnika egzekucji administracyjnej w zakresie nadpłat i zwrotów / 37
2. Uzasadnienie rozszerzenia zakresu egzekucji administracyjnej w odniesieniu do nadpłat i zwrotów / 40
3. Rozszerzenie zakresu egzekucji administracyjnej w odniesieniu do nadpłat i zwrotów przez modyfikacje o.p. / 41
4. Przesłanki zastosowania egzekucji administracyjnej jako procedury dochodzenia uprawnień podatkowych / 43
5. Wnioski / 46

Rozdział III

Sądowe stwierdzenie istnienia nadpłaty lub zwrotu podatku i orzeczenie zwrotu nadpłaty lub zwrotu podatku / 48

1. Uwagi ogólne / 48
2. Ograniczenie sądowego stwierdzenia nadpłat i zwrotów w świetle polskich regulacji / 49
3. Szeroki zakres sądowego stwierdzenia nadpłat i zwrotów / 51
4. Zwrot nadpłaty poprzez wypłatę odszkodowania / 56
5. Wnioski / 60

Rozdział IV

Przedawnienie prawa do stwierdzenia nadpłaty i zwrotu podatku / 63

1. Uwagi ogólne / 63
2. Przedawnienie prawa do stwierdzenia nadpłaty a prawo organu do zakwestionowania nadpłaty po upływie tego terminu / 64
3. Przedawnienie prawa do stwierdzenia nadpłaty powiązane z zapłatą podatku / 67
4. Przedawnienie terminu dochodzenia nadpłaty związanej z podatkami wynikającymi z wadliwej decyzji lub innego aktu / 74
5. Zawieszenie biegu okresu przedawnienia prawa do stwierdzenia nadpłaty / 77
6. Ograniczenie dotyczące okresu, za który nadpłata może zostać zwrócona / 79
7. Przedawnienie prawa do stwierdzenia nadpłaty w VAT / 80
8. Przedawnienie prawa do samoobliczenia zwrotu podatku oraz do złożenia wniosku o wymiar kwoty zwrotu podatku / 83
9. Wnioski / 85

Rozdział V

Przedawnienie terminu do zwrotu nadpłaty i zwrotu podatku / 88

1. Uwagi ogólne / 88
2. Przedawnienie terminu do zwrotu nadpłaty a odroczenie terminu złożenia deklaracji / 89

3. Przerwanie przedawnienia terminu do zwrotu nadpłaty lub podatku w związku z zaliczeniem nadpłaty na poczet przyszłego zobowiązania podatkowego / **90**
4. Zawieszenie okresu przedawnienia terminu do zwrotu nadpłaty lub zwrotu podatku / **94**
5. Wnioski / **96**

Rozdział VI

Przedawnienie okresu dochodzenia przez organy podatkowe nienależnie przekazanych nadpłat i zwrotów / 98

1. Przedawnienie okresu dochodzenia nienależnie przekazanych nadpłat dochodzonych poprzez określenie wysokości zobowiązania podatkowego / **98**
2. Przedawnienie okresu dochodzenia nienależnie przekazanych zwrotów podatku stanowiących element konstrukcyjny podatku / **100**
3. Brak przedawnienia okresu dochodzenia niektórych nienależnie przekazanych nadpłat i zwrotów podatku / **102**
4. Okres przedawnienia dochodzenia niektórych nienależnie przekazanych nadpłat i zwrotów podatku / **104**
5. Wnioski / **106**

Rozdział VII

Sankcje dotyczące nadpłat i zwrotów / 108

1. Sankcje karne i karne skarbowe za nadużycia związane z uzyskaniem należności wynikających z uprawnień podatkowych / **108**
2. Sankcje podatkowe związane z nadpłatami i zwrotami / **117**
 - 2.1. Rola i definicja sankcji podatkowych / **117**
 - 2.2. Sankcje podatkowe a utrata uprawnień podatkowych będąca podatkową konsekwencją prawną dotyczącą podatnika / **119**
 - 2.3. Rodzaje sankcji podatkowych związanych z naruszeniem przepisów dotyczących funkcjonowania nadpłat i zwrotów / **121**
 - 2.4. Sankcje podatkowe za próbę wyłudzenia nadpłaty lub zwrotu / **125**
3. Wnioski / **131**

Rozdział VIII

Zasady odzyskiwania przez państwo nienależnie przekazanej nadpłaty, zwrotu podatku lub innych nienależnie przekazanych uprawnień podatkowych / 134

1. Administracyjnoprawny tryb dochodzenia nienależnie przekazanych nadpłat / **134**
2. Cywilnoprawny tryb dochodzenia nienależnie przekazanych nadpłat / **136**
3. Zasady odzyskiwania przez państwo nienależnie przekazanych zwrotów podatku / **141**
4. Ograniczenia dotyczące wyeliminowania wadliwego aktu administracyjnego przyznającego lub potwierdzającego uprawnienia podatkowe / **143**
5. Ograniczenia dotyczące zmiany lub wyeliminowania zgodnego z prawem aktu administracyjnego przyznającego lub potwierdzającego uprawnienia podatkowe / **146**
6. Odsetki w przypadku odzyskiwania nienależnie przekazanych nadpłat i zwrotów / **150**
7. Ulgi w spłacie w przypadku nienależnie przekazanych nadpłat i zwrotów i innych należności podatkowych / **153**
8. Wnioski / **156**

Rozdział IX

Kontrola podatkowa i skarbowa w zakresie nadpłat i zwrotów / 161

1. Pojęcie kontroli prewencyjnej, uprzedniej i następczej w zakresie nadpłat i zwrotów / **161**
2. Kontrola uprzednia dotycząca przekazania lub zaliczenia znacznych zwrotów lub nadpłat / **162**
3. Kontrola podatkowa dotycząca nadpłat i zwrotów / **170**
4. Kontrola skarbowa w zakresie nadpłat i zwrotów / **173**
5. Rola kontroli prewencyjnej i następczej prowadzonych przez urzędy kontroli skarbowej w zakresie nadpłat i zwrotów / **176**
6. Wnioski / **180**

Rozdział X

Kontrola nadzorcza wobec organów dokonujących zwrotów nadpłat i przekazujących zwrotu podatku / 184

1. Uwagi ogólne / **184**
2. Możliwość wykorzystania informacji z kontroli następczej / **185**
3. Kontrola nadzorcza Ministerstwa Finansów / **186**
4. Kontrola nadzorcza NIK / **189**
5. Kontrola nadzorcza regionalnych izb obrachunkowych / **198**
 - 5.1. Uwagi ogólne / **198**
 - 5.2. Wadliwe postępowanie organu podatkowego dotyczące nadpłat / **200**
 - 5.2.1. Wadliwe postępowanie organu podatkowego dotyczące nadpłat na gruncie przepisów regulujących księgowość podatkową / **200**
 - 5.2.2. Wadliwe postępowanie organu podatkowego dotyczące nadpłat na gruncie przepisów prawa podatkowego / **205**
 - 5.3. Zachowania organu podatkowego powodujące lub mogące powodować powstanie nadpłaty u podatnika / **209**
 - 5.4. Zachowania podatnika lub innych podmiotów powodujących powstanie nadpłaty / **215**
6. Wnioski / **217**

Rozdział XI

Wytyczne dotyczące kształtu trybu stwierdzania nadpłat i zwrotów wynikające z EKDA i KPPUE / 226

1. Uwagi ogólne / **226**
2. Zasada działania zgodnie z wcześniej przyjętą praktyką lub uzasadnionymi oczekiwaniami podatników / **229**
3. Zasada współmierności, zakazu nadużywania uprawnień, zasada obiektywności, zasada stosownego terminu podjęcia decyzji / **233**
4. Wnioski / **237**

Rozdział XII

Mechanizmy szczególne dotyczące nadpłat i zwrotów / 240

1. Wielość podmiotów, którym przysługuje uprawnienie podatkowe / **240**
 - 1.1. Uwagi ogólne / **240**

- 1.2. Zwrot pośredni nadpłaty a wielość podmiotów, którym przysługuje nadpłata lub na których ciąży zaległość podatkowa / **243**
2. Ograniczony zakres uprawnień podatkowych przysługujący osobom trzecim / **245**
3. Cesja lub zastaw na roszczeniu o zwrot nadpłaty i zwrot podatku przysługujący podmiotom wskazanym przez podatnika / **246**
4. Ochrona podatnika, który zastosował się do wadliwych wzorów deklaracji i wniosków dotyczących nadpłaty i zwrotu podatku / **253**
5. Przesłanki negatywne złożenia wniosku lub deklaracji o stwierdzenie nadpłaty / **254**
6. Szczególne elementy dotyczące czynności sprawdzających związanych z wnioskami o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku / **257**
7. Mechanizmy postępowania z wadliwymi wnioskami / **259**
8. Ograniczenia czasowe dotyczące możliwości przeprowadzenia czynności sprawdzających i dokonania autokorekty wniosku / **262**
9. Mechanizmy towarzyszące uprawnieniu organu podatkowego wzywania podatnika do określonego zachowania w ramach czynności sprawdzających / **266**
10. Powiadomienie o zakończeniu czynności sprawdzających dotyczących wniosków zawierających roszczenie podatkowe / **267**
11. Zakwestionowanie w drodze decyzji samoobliczenia podatnika dotyczącego nadpłat i innych należności przysługujących podatnikowi / **269**
12. Kwestionowanie wysokości nadpłaty przez organ podatkowy a termin zwrotu tego świadczenia / **270**
13. Dopuszczalne działania podejmowane przez państwo w celu odmowy zwrotu podatku i rola systemu sądowej kontroli / **272**
14. Zawieszenie zaspokojenia roszczenia dotyczącego nadpłaty, zwrotu lub innego uprawnienia / **274**
15. Podmioty reprezentujące podatnika ubiegającego się o zwrot nadpłat i innych należności w przypadku utraty zdolności prawnej lub ubezwłasnowolnienia / **277**

-
16. Zaliczenie nadpłaty lub zwrotu podatku na poczet długów podatnika niewynikających z zobowiązań podatkowych istniejących wobec podmiotów publicznych / **277**
 - 16.1. Uwagi ogólne / **277**
 - 16.2. Zasady przekazywania informacji przez podmioty publiczne o wierzytelnościach podlegających realizacji z nadpłat i zwrotów / **281**
 - 16.3. Ograniczenia związane z zastosowaniem przedmiotowego trybu / **284**
 - 16.4. Środki prawne zakwestionowania zaliczenia nadpłaty na rzecz długu podmiotu publicznego / **286**
 - 16.5. Zwrot kosztów organowi dokonującemu zaliczenia nadpłaty na poczet wierzytelności innych podmiotów / **288**
 - 16.6. Inicjowane zaliczenie nadpłaty lub zwrotu podatku na rzecz podmiotu publicznego / **293**
 - 16.7. Zaliczenie nadpłaty na poczet długu a oprocentowanie należne podatnikowi z tytułu nadpłaty / **295**
 17. Nadpłata zwracana podatnikowi przez płatnika / **296**
 18. Szczególne bezpośrednie formy zwrotu nadpłaty i zwrotu podatku / **299**
 19. Odpowiedzialność za nienależnie przekazane uprawnienia podatnika / **301**
 20. Gwarancja zabezpieczeniem przekazania zwrotu podatku podatnikowi / **302**
 21. Należności dodatkowe, które podlegają zwrotowi wraz z nadpłatami / **304**
 22. Minimalny poziom nadpłat, zwrotów, odsetek, które podlegają zwrotowi / **305**
 23. Wnioski / **307**
- Podsumowanie / **323**
- Bibliografia / **361**

Wykaz skrótów

Źródła prawa

- EUP** Estońska Ustawa Podatkowa (Riigi Teataja 2002 r., Nr 26, poz. 150 z późn. zm.)
- IRC** amerykański Kodeks Dochodu Wewnętrznego (akt z 1986 r., stanowiący rozdział 26 Kodeksu Stanów Zjednoczonych)
- ITMA** Income Tax Management Act z Malty (Act z dnia 23 września 1994 r., ACT XVIII z 1994 r. z późn. zm.)
- k.c.** ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.)
- k.k.** ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. Nr 88, poz. 553 z późn. zm.)
- k.k.s.** ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 186 z późn. zm.)
- Konstytucja RP** Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
- k.p.a.** ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 267)
- MKP** Meksykański Kodeks Podatkowy (Diario Oficial z dnia 31 grudnia 1981 r. z późn. zm.)
- NKP** niemiecki kodeks podatkowy

- o.p.** ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.)
- p.p.s.a.** ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm.)
- RKP** Rosyjski Kodeks Podatkowy z dnia 31 lipca 1998 r. (Nr 146-FZ z późn. zm.)
- TMA** brytyjski Taxes Management Act (Act z dnia 12 marca 1970 r. z późn. zm.)
- u.f.p.** ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 885 z późn. zm.)
- u.g.h.** ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz. U. Nr 201, poz. 1540 z późn. zm.)
- u.p.e.a.** ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 1015 z późn. zm.)
- u.p.p.p.** ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (tekst jedn.: Dz. U. z 2007 r. Nr 59, poz. 404 z późn. zm.)
- u.p.r.** ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 z późn. zm.)
- u.p.t.u.** ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.)
- u.rach.** ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 330 z późn. zm.)

- u.r.i.o.** ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 1113 z późn. zm.)
- u.z.p.a.** ustawa z dnia 10 marca 2006 r. o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej (Dz. U. Nr 52, poz. 379 z późn. zm.)
- u.z.r.** ustawa z dnia 6 grudnia 1996 r. o zastawie rejestrowym i rejestrze zastawów (tekst jedn.: Dz. U. z 2009 r. Nr 67, poz. 569 z późn. zm.)

Organy orzekające

- ETPC** Europejski Trybunał Praw Człowieka
- ETS** Europejski Trybunał Sprawiedliwości
- NSA** Naczelny Sąd Administracyjny
- SN** Sąd Najwyższy
- TK** Trybunał Konstytucyjny
- WSA** wojewódzki sąd administracyjny

Czasopisma i publikatory

- Dz. U.** Dziennik Ustaw
- Dz. Urz.** Dziennik Urzędowy
- GSP-PO** Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa
- M.P.** Monitor Polski
- M. Pod.** Monitor Podatkowy
- ONSAiWSA** Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
- OSP** Orzecznictwo Sądów Polskich

OTK-A	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego – zbiór urzędowy, Seria A
PiP	Państwo i Prawo
POP	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
Prok. i Pr.	Prokuratura i Prawo
Prz. Sejm.	Przegląd Sejmowy
RPEiS	Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
Sam. Ter.	Samorząd Terytorialny

Inne

EKDA	Europejski Kodeks Dobrej Administracji
j.s.t.	jednostka samorządu terytorialnego
KPPUE	Karta Prawa Podatkowych UE
RIO	regionalna izba obrachunkowa
UKS	urząd kontroli skarbowej

Wstęp

Niniejsza praca stanowi kontynuację badań przedstawionych w publikacji pt. *Uprawnienia podatkowe*. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego. We wskazanym opracowaniu przedstawiono takie kwestie, jak: zagadnienia dotyczące prawa do zapłaty podatku tylko w wysokości wynikającej z przepisów prawa podatkowego, nadpłatę i zwrot podatku jako uprawnienia wynikające z ww. prawa, zagadnienia dotyczące istoty i funkcjonowania obu ww. uprawnień. Postanowiono jednocześnie w tym opracowaniu przedstawić wyłącznie te mechanizmy dotycząca nadpłaty i zwrotów, które nie są wspólne dla tych uprawnień podatkowych.

Przedmiotem niniejszego opracowania są natomiast rozwiązania, które odnoszą się do realizacji i funkcjonowania zarówno nadpłat, jak i zwrotów podatku. Wspólne analizowanie kwestii konstrukcyjnych dotyczących nadpłat, zwrotów i innych uprawnień podatkowych znajduje uzasadnienie w następujących argumentach.

Po pierwsze, niektóre zagadnienia dotyczące tych uprawnień na gruncie polskiego systemu prawnego są identycznie uregulowane. Niektóre przepisy Ordynacji podatkowej odnoszą się do nadpłat i zwrotów podatku. Wpływa to na uproszczenie systemu realizacji określonych uprawnień podatkowych, co należy uznać za istotny element praw podatnika¹.

Po drugie, w niektórych systemach prawnych uprawnienia te traktowane są jako roszczenia powstające ze stosunku między dłużnikiem a wierzycielem podatkowym². Z taką sytuacją mamy do czynienia

¹ R.A. Sommerhalder, *Taxpayers Rights in The Netherlands*, Revenue 1997, s. 58 i n.

² Zob. dział 37 ust. 2 NKP.

m.in. w Niemczech, gdzie wyodrębniono m.in. roszczenie o zwrot³, obejmujące zapłacone przez podatnika świadczenia w sytuacji braku podstawy prawnej⁴, takie jak podatki, ale także dodatkowe należności podatkowe⁵, jak: opłatę za zwłokę, kary za zwłokę w złożeniu dokumentów, kary dodatkowe, odsetki, kary za zwłokę w płatności, grzywny represyjne, koszty postępowania. Pojęciem tym objęte są też nienależnie zwrócone organowi zwroty podatku. Wyżej wskazane roszczenie o zwrot jest jednym z kilku roszczeń powstających ze stosunku między dłużnikiem a wierzycielem podatkowym, które przysługują nie tylko podatnikom, ale i wierzycielowi podatkowemu⁶. W odniesieniu do wszystkich ww. roszczeń powstających ze stosunku między dłużnikiem a wierzycielem podatkowym przewidziano wspólne elementy umożliwiające ich funkcjonowanie, niezależnie od tego, czy dotyczą one uprawnień przysługujących jednej, czy drugiej stronie ww. stosunku. Przykładem może być przepis dotyczący wygaśnięcia tych roszczeń⁷. Zgodnie z nim wszystkie roszczenia powstające ze stosunku między dłużnikiem a wierzycielem podatkowym wygasają w szczególności w wyniku zapłaty, odliczenia, umorzenia, upływu okresu przedawnienia.

Po trzecie, kształt mechanizmów wykorzystywanych do konstrukcji tych uprawnień jest zbliżony. W niektórych systemach prawnych spotkać się można nawet z wprowadzaniem wspólnych konstrukcji regulujących funkcjonowanie tych uprawnień. Z taką sytuacją mamy do czynienia m.in. w Estonii. Dotyczy to nadpłat, zwrotów podatku, ale także nienależnie zapłaconych, w związku z należnościami podatkowymi, odsetek, kar porządkowych, kosztów egzekucyjnych lub innych kosztów procesowych. Uprawnienia przysługujące podatnikom w zakresie ww. należności zostały objęte pojęciem roszczeń o zwrot będących roszczeniem finansowym podatnika⁸. W odniesieniu do tych świadczeń przewidziano wspólne następujące zagadnienia: tryb stwierdzania tych należności, zasad zawieszenia procedury ich stwierdzenia, zasad wery-

³ Zob. dział 37 ust. 1 NKP.

⁴ Pojęcie to funkcjonuje w miejsce pojęcia nadpłaty, szerzej zob. część pracy dotyczącą definicji ustawowych nadpłat w części pierwszej.

⁵ Zob. dział 3 ust. 4 NKP.

⁶ Szerzej w części dotyczącej uprawnień w kontekście roszczeń podatkowych.

⁷ Zob. dział 47 NKP.

⁸ Zob. działy 31 i 33 estońskiej ustawy podatkowej Taxation Act – Riigi Teataja, the State Gazette I 2002, 26, 150, entered into force 1 July 2002, with amendments, akt z bazy IBFD, <http://www.ibfd.org>, dalej: EUP.

fikacji zasadności wniosków o ich wypłatę i terminu tych czynności, zabezpieczania roszczenia o zwrot tych należności, sposobów zwrotu tych należności, przedawnienia prawa do stwierdzenia tych świadczeń⁹. W niektórych państwach są wprowadzane wspólne zasady dotyczące m.in. stwierdzania i zwrotu nadpłat i niektórych zwrotów podatku¹⁰.

Można wskazać następujące **cele** niniejszej pracy. Po pierwsze, wskazanie problemów odnoszących się do wspólnych elementów konstrukcyjnych i proceduralnych dotyczących nadpłat i zwrotów podatku. Po drugie, wskazanie sposobów rozwiązania ww. problemów w oparciu o wykorzystanie: własnej analizy, poglądów doktryny, rozstrzygnięć i orzecznictwa dotyczącego tej tematyki, oceny obowiązujących przepisów przez podmioty stosujące te przepisy. Po trzecie, wskazanie rozwiązań dotyczących nadpłat i zwrotów podatkowych, które mogą zostać wprowadzone do systemu polskiego.

W ramach ww. celów pracy można przedstawić dwie **hipotezy badawcze**. Po pierwsze, obecnie funkcjonujące elementy konstrukcyjne i procedury wspólne nadpłatom i zwrotom podatku zawierają wiele mankamentów, co wywołuje w praktyce problemy. Po drugie, ww. mankamenty w istotny sposób negatywnie wpływają na efektywność funkcjonowania instytucji nadpłat i zwrotów podatku.

Przyjętym w pracy celem odpowiada **konstrukcja pracy**. W pierwszych ośmiu rozdziałach zostaną przedstawione wspólne elementy dotyczące konstrukcji i procedur realizacji odnoszących się do nadpłat i zwrotów podatku. Wskazaniu określonych problemów towarzyszy próba wskazania ich rozwiązania przy wykorzystaniu takich źródeł, jak: literatura przedmiotu, orzecznictwo sądowe czy rozwiązania występujące w innych państwach. Zarówno w rozdziale X „Kontrola podatkowa i skarbowa w zakresie nadpłat i zwrotów”, jak i XI „Kontrola nadzorcza wobec organów dokonujących zwrotów nadpłat i przekazujących zwroty podatku” zostaną przedstawione zagadnienia, które pozwolą na ocenę funkcjonowania nadpłat i zwrotów podatku z perspektywy organów sprawujących nadzór nad organami zajmującymi się realizacją tych instytucji prawa podatkowego. Celem dwóch ostatnich rozdziałów jest przedstawienie rozwiązań dotyczących obu przedmiotowych uprawnień, które nie występują w polskim systemie prawnym.

⁹ Zob. dział 33 w zw. z działami 106–109 EUP.

¹⁰ Zob. art. 78 ust. 12 RKP, gdzie wskazuje się, że określone w art. 78 i 79 RKP zasady dotyczące określenia i zwrotu nadpłat stosuje się także do zwrotu podatku od towarów i usług związanego z wywozem towaru poza teren Rosji.

W ramach tych części zostaną wskazane elementy, które powinny być uwzględnione przy kształtowaniu lub modyfikowaniu występujących w polskich systemie rozwiązań dotyczących nadpłat i zwrotów podatku. Z takimi elementami mamy do czynienia przede wszystkim w części odnoszącej się do wytycznych dotyczących kształtu trybu stwierdzenia nadpłat i zwrotów wynikających np. z EKDA i KPPUE.

Materiał badawczy wykorzystany w pracy uzyskano głównie z czterech źródeł. Podstawowym były akty prawne obowiązujące w Polsce regulujące przedmiotową tematykę. Drugim źródłem była polska literatura i orzecznictwo, przez pryzmat których próbowano ustalić problemy praktyczne związane z funkcjonowaniem poszczególnych uprawnień podatkowych, ale i sposoby ich rozwiązywania. Trzecim źródłem były akty prawne podjęte w innych państwach, obca literatura i orzecznictwo sądów działających poza terytorium RP. Czwartym źródłem są badania empiryczne. W ramach przeprowadzonych badań zebrano także dane dotyczące wyników kontroli prowadzonej przez organy sprawujące nadzór nad organami podatkowymi dokonującymi zwrotów podatku i nadpłat za lata 2008–2010. W zakresie państwowych organów podatkowych informacje te zostały pozyskane z Najwyższej Izby Kontroli, a także Ministerstwa Finansów również za ww. okres. W odniesieniu do samorządowych organów podatkowych dane z okresu 2008–2010 pochodzą z ośmiu (połowy funkcjonujących w Polsce) regionalnych izb obrachunkowych¹¹.

¹¹ Szczegółowe informacje dotyczące wykorzystanych w pracy danych, w tym o przyjętych kryteriach gromadzenia materiału badawczego zostały wskazane w poszczególnych częściach pracy.

Rozdział I

Stymulowany zwrot nadpłaty lub zwrot podatku

1. Uwagi ogólne

Określenie nadpłaty czy zwrotu podatku jest istotnym elementem niezbędnym do odzyskania tego świadczenia. Niekiedy nie jest jednak działaniem wystarczającym¹². Nie można wykluczyć sytuacji, w których organy podatkowe, pomimo istnienia obowiązku przekazania nadpłaty lub zwrotu w ustalonym terminie, będą zwlekaly z przekazaniem podatnikowi tej należności lub odmawiały spełnienia tego obowiązku. W takich przypadkach podatnik powinien móc skorzystać z instrumentów, które doprowadzą do przekazaniu mu ww. świadczeń.

Istotną rolę w tym względzie powinny pełnić sądy administracyjne, a także organy sprawujące nadzór instancyjny nad organami zobowiązanymi do przekazania nadpłat i zwrotów. Podmioty te mogą wpływać na organy zobowiązane do zwrotu należnych nadpłat. Może być to dokonywane m.in. w ramach ponaglenia¹³ i skargi na bezczynność organu podatkowego¹⁴. W tym miejscu należy zwrócić uwagę na dwie kwestie. Po pierwsze, elementem niezbędnym uzyskania uprawnienia do złożenia skargi do sądu administracyjnego na bezczynność organu

¹² Zob. M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2014.

¹³ Zgodnie z art. 141 § 1 o.p. na niezadowolony w sprawie we właściwym terminie lub terminie ustalonym na podstawie art. 140 stronie służy ponaglenie do:

- 1) organu podatkowego wyższego stopnia;
- 2) ministra właściwego do spraw finansów publicznych, jeżeli sprawa nie została załatwiona przez dyrektora izby skarbowej lub dyrektora izby celnej.

¹⁴ Zgodnie z art. 54 § 1 p.p.s.a. skargę do sądu administracyjnego wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi.

podatkowego jest jednak skorzystanie z instytucji ponaglenia do organu drugiej instancji¹⁵. Po drugie, w ramach zastosowania instytucji skargi na bezczynność sąd powinien obligatoryjnie zobowiązywać organ podatkowy do dokonania zwrotu w wyznaczonym terminie, a także wymierzać karę w przypadku odmowy wykonania takiego orzeczenia. Działanie to zależy niestety obecnie od przyjętej praktyki sądowej¹⁶.

Reasumując, zwrócić można uwagę, że będziemy mieli do czynienia ze stymulowanym zwrotem nadpłaty lub zwrotu podatku, jeśli zastosowanie określonych procedur, w okolicznościach zwłoki lub bezczynności organu podatkowego, doprowadzi do przekazania beneficjentowi tych należności.

2. Skarga na bezczynność w przypadku niezwrócenia nadpłaty wynikającej z decyzji stwierdzającej nadpłatę

Zgodnie z art. 3 § 2 pkt 8 w zw. z pkt 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹⁷ kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania w przypadkach innych niż określonych w pkt 1–3¹⁸ aktów lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczących uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa. Na gruncie tego przepisu można spotkać się z poglądem,

¹⁵ W wyroku WSA w Gliwicach z dnia 26 maja 2009 r., I SAB/GI 2/09, LEX nr 546986, wskazuje się, że skargę na bezczynność organów podatkowych do sądu administracyjnego można wnieść po wyczerpaniu środków zaskarżenia, jeżeli służyły one skarżącemu w postępowaniu przed organem właściwym w sprawie (art. 52 § 1 ww. ustawy). Wyczerpanie środków zaskarżenia zachodzi wówczas, gdy wnioskodawca przed wniesieniem skargi do sądu administracyjnego złożył ponaglenie w trybie art. 141 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.

¹⁶ Wyrok TK z dnia 13 października 2008 r., K 16/07, OTK-A 2008, nr 8, poz. 136.

¹⁷ Tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm.; dalej: p.p.s.a.

¹⁸ W przepisach, do których odsyła się w tej regulacji, mowa jest o: decyzjach administracyjnych, postanowieniach wydanych w postępowaniu administracyjnym, na które służy zażalenie albo kończących postępowanie, postanowieniach rozstrzygających sprawę co do istoty, a także postanowieniach wydanych w postępowaniu egzekucyjnym i zabezpieczającym, na które służy zażalenie.

że bezzasadna jest skarga podatnika na bezczynność organu dotyczącą niezwrócenia, w ustalonym w przepisach terminie, przez organ pierwszej instancji nadpłaty w celu wykonania decyzji organu drugiej instancji, który stwierdził w tej formie nadpłatę¹⁹. Z drugiej strony w orzecznictwie wskazuje się również, że w przypadku niewypłacenia w terminie nadpłaty wynikającej z ostatecznej decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty podatnikowi przysługuje prawo ponaglenia do organu wyższej instancji, a następnie skarga do sądu administracyjnego na bezczynność organu podatkowego w tej kwestii²⁰. Stanowisko to znajduje akceptację także w literaturze przedmiotu, gdzie wskazuje się, że dopuszczalna jest skarga na bezczynność, w przypadku niewykonania ostatecznej decyzji stwierdzającej nadpłatę, tj. na odmowę wykonania czynności materialno-technicznej w postaci wypłaty określonej kwoty pieniędzy²¹. Popierając to stanowisko, wskazać można na kilka istotnych argumentów związanych z przede wszystkim z interpretacją określenia „akty lub czynności dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa”, które w przypadku ich niepodjęcia stanowią podstawę złożenia skargi na bezczynność w świetle ww. przepisów.

¹⁹ Postanowienie WSA w Warszawie z dnia 9 sierpnia 2005 r., III SAB/Wa 24/05, LEX nr 179022, a także oddalający skargę kasacyjną na to orzeczenie wyrok NSA z dnia 1 października 2010 r., II FSK 1542/05, LEX nr 283977.

²⁰ Zob. wyrok z dnia 7 listopada 2005 r., V CK 229/05, LEX nr 156442. W orzeczeniu tym wskazano, że w takiej sytuacji nadpłata nie może być wypłacona w związku z przyznaniem odszkodowania na gruncie kodeksu cywilnego. W orzeczeniu tym wskazano także, że w wypadku bezczynności organu podatkowego przy zwrocie kwoty nadpłaty podatnikowi służy oprócz ponaglenia przewidzianego w art. 141 Ordynacji podatkowej (w pierwotnym brzmieniu art. 141 § 1 ustawy, była mowa o skardze) również ochrona sądowa m.in. w drodze skargi, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270; ustawa weszła w życie z dniem 1 stycznia 2004 r.). Przewidziana w tej ustawie kontrola działalności administracji publicznej (art. 3) dotyczy, bowiem także bezczynności organów (a więc niezalatwienia sprawy we właściwym terminie przez organ podatkowy).

²¹ M. Barczak, *Glosa do postanowienia WSA z dnia 9 sierpnia 2005 r., III SAB/Wa 24/05*, Sam. Ter. 2008, nr 12, s. 71 i n.

Po pierwsze, nadzorem sądów w związku z bezczynnością objęte są czynności materialnoprawne wywołujące określone skutki²². Znajduje to odzwierciedlenie w orzecznictwie²³, jak i doktrynie²⁴.

Po drugie, literalne brzmienie art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. nie przesądza, że czynności z zakresu administracji publicznej dotyczące uprawnień i obowiązków obejmują jedynie uprawnienia lub obowiązki wynikające bezpośrednio z przepisów prawa²⁵. Zwraca się przy tym uwagę, iż brak jest określenia „bezpośrednio” w ww. przepisie²⁶. Wskazuje się, że uprawnienia lub obowiązki wynikają „z przepisów prawa” zarówno wtedy, gdy wynikają one bezpośrednio z aktu prawnego (ustawa, rozporządzenie), jak i wtedy, gdy wynikają np. z decyzji, które wydane zostały na podstawie obowiązującego aktu prawnego²⁷. W doktrynie podnosi się, że skarga na bezczynność może mieć miejsce, gdy dotyczy uprawnień, gdzie związek pomiędzy przepisem a czynnością, która dotyczy takiego uprawnienia, może mieć również charakter pośredni, czyli gdy bezczynność ta związana jest z niewykonaniem czynności wykonawczych, odnoszących się do występujących już w obrocie decyzji (postanowień)²⁸. Można jednak wskazać stanowisko odmienne, zgodnie z którym uprawnienia i obowiązki, które, w przypadku ich niewykonania mają być przedmiotem skargi na bezczynność muszą wynikać bez-

²² Tamże.

²³ W postanowieniu NSA z dnia 12 marca 1998 r., II SA 1247/97, OSP 1999, nr 2, wskazano, że określenie „czynność” w rozumieniu art. 16 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym, który obecnie odpowiada art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., należy rozumieć przede wszystkim jako czynność materialno-techniczną z zakresu administracji publicznej. Możliwość złożenia skargi na bezczynność w zakresie czynności materialno-techniczne zostało wskazane w uchwale składu siedmiu sędziów NSA z dnia 8 września 2003 r., OPS 2/03, ONSA 2004, nr 1, postanowieniu WSA w Lublinie z dnia 19 października 2006 r., II SA/Lu 725/06, ZNSA 2007, nr 2, oraz postanowieniu WSA w Opolu z dnia 28 listopada 2005 r., II SA/Op 380/05, ZNSA 2006, nr 2.

²⁴ B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądowniczoadministracyjne*, Warszawa 1996, s. 280; T. Woś, *Postępowanie sądowniczoadministracyjne*, Warszawa 1996, s. 61; L. Żukowski, *Glosa do postanowienia NSA z dnia 12 marca 1998 r., sygn. akt II SA 1247/97*, OSP 1999, nr 2, s. 67.

²⁵ M. Barczak, *Glosa do postanowienia WSA z dnia 9 sierpnia 2005 r...*

²⁶ Tamże.

²⁷ Tamże.

²⁸ E. Łętowska, *Glosa do wyroku NSA – Ośrodek Zamiejskowy w Gdańsku z 14 sierpnia 2002 r., II SA/Gd 4182/2001*, OSP 2003, nr 10, poz. 135.

pośrednio z tekstu ustawy²⁹. W tym miejscu podnieść należy, że uprawnienie do otrzymania zwrotu nadpłaty związanej z wykonaniem decyzji o stwierdzeniu nadpłaty wiązać można nie tylko z tą decyzją, ale także regulacją ustawową³⁰. Oznacza to, że niewykonanie takiej decyzji może być także traktowane jako naruszenie uprawnienia wynikającego z ustawy. W tym kontekście skarga na bezczynność związana z wypłatą nadpłaty mieści się w przesłance zastosowania tej instytucji wskazywanej przez innych przedstawicieli doktryny³¹ i w orzecznictwie³².

Po trzecie, wykładnia celowościowa tego przepisu przemawia za przyjęciem koncepcji, zgodnie z którą powinna przysługiwać skarga na bezczynność w przypadku, gdy organ podatkowy nie zwróci nadpłaty wynikającej z decyzji stwierdzającej nadpłatę w terminie wynikającym z o.p. Wskazuje się, że problemy z wyegzekwowaniem ostatecznej decyzji mogą wręcz doprowadzić do sparaliżowania pozytywnych skutków wynikających z uzyskanej przez podatnika decyzji³³. Ograniczenie

²⁹ Stanowisko takie, jak się wydaje, zawarto w zdaniu odrębnym sędziego NSA Włodzimierza Rymsa do postanowienia NSA z dnia 11 grudnia 2006 r., I OPS 4/06, ONSAiWSA 2007, nr 2, poz. 28, w którym wskazuje się, że „z art. 3 § 2 pkt 4 wynika, że akt lub czynność musi dotyczyć uprawnienia lub obowiązku wynikających z przepisów prawa. Oznacza to, że konieczne jest odniesienie takiego aktu lub czynności do przepisu prawa powszechnie obowiązującego, który określa uprawnienie lub obowiązek danego adresata. Inaczej mówiąc, musi występować związek między przepisem prawa, który ustanawia uprawnienie lub obowiązek, a aktem lub czynnością, które dotyczą tak określonego uprawnienia lub obowiązku oznaczonego podmiotu. Uprawnienie lub obowiązek wynika z przepisu prawa, jeżeli ich powstanie nie wymaga konkretyzacji w drodze decyzji administracyjnej”.

³⁰ W art. 77 § 1 pkt 2 o.p. wskazuje się wprost, iż nadpłata związana z decyzją o stwierdzeniu lub określeniu nadpłaty powinna być zwrócona w terminie 30 dni od dnia jej wydania.

³¹ T. Woś (w): *Komentarz do ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2005, s. 59 i n., wskazuje, że istotnym elementem istnienia możliwości złożenia skargi na bezczynność jest to, że czynności te powinny dotyczyć uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisu prawa – co oznacza, że musi istnieć ścisły i bezpośredni związek między działaniem (zaniechaniem) organu administracyjnego a możliwością realizacji uprawnienia (obowiązku) wynikającego z przepisu prawa przez podmiot niepowiązany organizacyjnie z organem wydającym dany akt lub podejmującym daną czynność.

³² W postanowieniu NSA z dnia 30 stycznia 2007 r., I OSK 1784/06, LEX nr 320929, wskazuje się, że musi istnieć związek między przepisem prawa, który określa uprawnienie lub obowiązek, a aktem lub czynnością, które dotyczą tak określonego uprawnienia lub obowiązku.

³³ M. Barczak, *Glosa do postanowienia WSA z dnia 9 sierpnia 2005 r...*

kontroli sprawowanej przez sąd administracyjny jedynie do aktów i czynności bezpośrednio z mocy ustawy (a nie „za pośrednictwem decyzji”) przyznających lub stwierdzających prawa podatnika – uniemożliwiłoby przeciwdziałać nagannym praktykom administracji i oznaczałoby, że przyznane podatnikowi w drodze decyzji uprawnienie do otrzymania nadpłaty miałyby charakter fasadowy³⁴.

Po czwarte, zastosowanie wykładni historycznej powinno prowadzić do uznania zasadności twierdzenia o możliwości przyznania prawa do złożenia skargi na bezczynność w analizowanym przypadku. Porównanie brzmienia art. 16 ust. 1 pkt 4 ustawy o NSA z obecnym brzmieniem art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. wskazuje, że zlikwidowana została wzmianka o „przyznaniu, stwierdzeniu albo uznaniu” uprawnień lub obowiązków³⁵. Pominięcie tego zwrotu rozszerzyło w pewnym stopniu zakres kontroli sądowej³⁶.

Po piąte, w większości przypadków taki instrument, jak się wydaje, będzie wystarczający do odzyskania nadpłaty. Szczególne znaczenie mobilizujące może mieć element związany z możliwością nałożenia kary na pracownika odpowiedzialnego za zaistniałą bezczynność. W konsekwencji uznania skargi na bezczynności organu sąd powinien zobowiązać organ do dokonania czynności zwrotu nadpłaty w określonym terminie³⁷. Takie orzeczenie stanowiłoby podstawę nałożenia przez sąd grzywny w przypadku ewentualnego niewykonania przez organ wyroku uwzględniającego skargę na bezczynność³⁸. **Niewykluczone, że uznanie przez sąd zasadności skargi na bezczynność spowoduje, iż świadczenie to zostanie bezzwłocznie wypłacone. Zastosowanie instytucji skargi na bezczynność będzie więc przyczyniało się do realizacji zasady rozsądnego terminu realizacji obowiązku i eliminowania stanu niepewności, które są istotnym elementem dopełniającym wykonywanie kompetencji administracji, w tym podatkowej**³⁹.

³⁴ E. Łętowska, *Glosa do wyroku NSA...*

³⁵ M. Barczak, *Glosa do postanowienia WSA z dnia 9 sierpnia 2005 r...*

³⁶ W. Chróścielewski, Z. Kmiecik, J.P. Tarno, *Reforma sądownictwa administracyjnego a standardy ochrony praw jednostki*, PiP 2002, z. 12, s. 35.

³⁷ Art. 149 p.p.s.a.

³⁸ Art. 154 p.p.s.a.

³⁹ Zob. J. Świątkiewicz, *Europejski Kodeks Dobrej Administracji (tekst i komentarz o zastosowaniu kodeksu w warunkach polskich procedur administracyjnych)*, Warszawa 2002, s. 35, który wskazuje, że zasady te wynikają z rekomendacji Komitetu Rady Mini-

Po szóste, sąd w ramach stwierdzenia bezczynności może poza wyznaczeniem terminu zwrotu i sankcjami potwierdzać istnienie uprawnień związanych z nadpłatami⁴⁰, co może stanowić przesłankę konieczną umożliwiającą podjęcie działań zmierzających do przymusowego wyegzekwowania tej należności⁴¹. **Na gruncie obowiązujących regulacji prawnych egzekucja nadpłaty wynikającej wyłącznie z decyzji określającej lub stwierdzającej wysokość nadpłaty nie może nastąpić na wniosek podatnika. Dotyczy to także zwrotów podatku, które zostały określone w takim rozstrzygnięciu⁴². Odmowa podatnikowi możliwości złożenia skargi na bezczynność w przedmiotowej sytuacji będzie oznaczała w praktyce pozbawienie go jakichkolwiek możliwości prawnych działania w przypadku, gdy organ podatkowy nie będzie zwracał nadpłaty czy zwrotu mimo wydania w tej kwestii decyzji podatkowej.**

Reasumując, należy zwrócić uwagę na następujące kwestie.

1. W świetle obowiązujących w Polsce przepisów należy uznać prawo podatnika do złożenia skargi na bezczynność w przypadku niezwrócenia nadpłaty, gdy wynika ona z ostatecznej decyzji stwierdzającej nadpłatę lub przyznającej zwrot podatku.

2. Zastosowanie skargi na bezczynność może w sposób istotny wpłynąć na działanie organu podatkowego, który zwróci nadpłatę, mając na uwadze konsekwencje, które wiążą się z dalszym niewykonaniem tego obowiązku.

3. Nie ma jednak gwarancji, że złożenie skargi na bezczynność w przypadku nierealizowania decyzji o stwierdzeniu nadpłaty lub zwrotu podatku odniesie skutek. Niezbędny jest więc dodatkowy mechanizm, którego zastosowanie spowoduje przymusową egzekucję tej należności lub otrzymanie stosownego odszkodowania⁴³.

strów Rady Europy nr R (80)2 dotyczącej wykonywania dyskrejonalnych kompetencji administracji przyjętą 11 marca 1980 r.

⁴⁰ Zob. szerzej część „Ograniczona możliwość podjęcia przez podatnika egzekucji administracyjnej w zakresie nieprzekazanych temu podmiotowi nadpłat i zwrotów”.

⁴¹ W art. 154 p.p.s.a. wskazuje się, że sąd, w przypadku niewykonania wyroku uwzględniającego skargę na bezczynność, może orzec m.in. o istnieniu lub nieistnieniu uprawnienia lub obowiązku, jeżeli pozwala na to charakter sprawy oraz niebudzące uzasadnionych wątpliwości okoliczności jej stanu faktycznego i prawnego.

⁴² Zob. szerzej część „Ograniczona możliwość podjęcia przez podatnika egzekucji administracyjnej w zakresie nieprzekazanych temu podmiotowi nadpłat i zwrotów”.

⁴³ Na gruncie polskim rozważyć można wykorzystanie możliwości realizacji uprawnienia podatnika poprzez m.in. przyznanie mu i przekazanie stosownego odszko-

3. Dopuszczalność skargi na beczynność w przypadku nadpłat i zwrotów, których obowiązek wynika z mocy prawa

W orzecznictwie sądowym uznano uprawnienie do złożenia skargi na beczynność w przypadku niezwrócenia zwrotów, których obowiązek przekazania wynikał z mocy prawa. Rozstrzygnięcia poniżej przedstawione powinny mieć jednak zastosowanie także do nadpłat, ale również do oprocentowania nadpłat, o zwrot których wystąpił podatnik, składając stosowny wniosek. W tym miejscu zwrócić uwagę należy na dwa przypadki.

Po pierwsze, uznano dopuszczalność skargi, gdy są spełnione następujące przesłanki: zwrot (nadpłata) jest określony w deklaracji przez podatnika, upływa termin do przekazania tego świadczenia, a organ nie podejmuje czynności kwestionujących zwrot (nadpłatę) np. w ramach czynności sprawdzających czy postępowania podatkowego. W wyroku NSA z dnia 15 lutego 2000 r. dopuszczono skargę na beczynność co do materialno-technicznej czynności zwrotu różnicy podatku od towarów i usług⁴⁴, jako że zwrot ten jest czynnością z zakresu administracji publicznej dotyczącą uznania uprawnienia wynikającego z przepisu prawa⁴⁵. Uznanie polega na tym, iż organ może uznać, iż zwrot ten wymaga dodatkowej weryfikacji. Cytując to orzeczenie, inne sądy wskazywały, że konsekwencją obowiązku organu podatkowego zwrócenia podatku we wskazanym w ustawie terminie było istnienie uprawnienia podatnika do otrzymania tego zwrotu, dające mu prawo do skargi na beczynność organu⁴⁶. Na gruncie tych orzeczeń uznano więc, że zasadność skargi ma mieć miejsce w przypadku, gdyby organ nie zwrócił podatku w terminie i nie przedłużył tego terminu, w celu dodatkowego stwierdzenia, czy istnieje zasadność zwrotu (nadpłaty).

dowania, lub też egzekucji administracyjnej. Zagadnienia te szerzej zostały opisane w dalszej części opracowania.

⁴⁴ Jako podstawę wskazano art. 16 ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 17 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelny Sądzie Administracyjnym, Dz. U. Nr 74, poz. 368 z późn. zm. [nieobowiązująca].

⁴⁵ III SA 8344/98, LEX nr 40396.

⁴⁶ Postanowienie NSA z dnia 31 marca 2010 r., II FSK 55/10, LEX nr 604938.

Podobne w treści rozstrzygnięcie zostało podjęte postanowieniem NSA z dnia 30 stycznia 2007 r.⁴⁷, gdzie wskazano, że dopuszczalna jest skarga na beczynność co do materialno-technicznej czynności zwrotu różnicy podatku, ponieważ zwrot ten jest czynnością z zakresu administracji publicznej dotyczącą uprawnień wynikającego z przepisu prawa pozytywnego. Trafność takiego stanowiska uznał także TK⁴⁸, wskazując, że dokonanie zwrotu nadwyżki podatku stanowi tzw. czynność materialno-techniczną administracji. Obowiązujące przepisy o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, zawarte w p.p.s.a., przewidują jednak możliwość wniesienia skargi na beczynność organu co do czynności z zakresu administracji publicznej **dotyczących uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa** (art. 3 § 2 pkt 8 w zw. z pkt 4 p.p.s.a.). Uznano więc, że w wypadku beczynności organu podatkowego, tj. **gdy organ podatkowy nie rozpozna w żaden sposób wniosku podatnika o zwrot nadwyżki podatku w ustawowym terminie, podatnik będzie mógł wystąpić ze skargą do wojewódzkiego sądu administracyjnego.**

Po drugie, uznano dopuszczalność skargi, gdy są spełnione następujące przesłanki: zwrot (nadpłata) jest określony w deklaracji przez podatnika, upływa termin do przekazania tego świadczenia, organ podejmuje czynności kwestionujące zwrot (nadpłatę) np. w ramach czynności sprawdzających czy postępowania podatkowego, ale tych czynności nie kończy w odpowiednim terminie, a także nie informuje podatnika o przyczynach niezakończenia sprawy w terminie oraz nie wskazuje nowego terminu załatwienia tej sprawy. Obowiązki informacyjne, o których mowa wyżej, ciążyą na organie, m.in. gdy organ podjął czynności sprawdzające dotyczące zasadności zwrotu podatku. W orzecznictwie przyjęto bowiem zasadę, że przedłużenie terminu zwrotu w ramach czynności sprawdzających powinno następować w formie postanowienia⁴⁹. Sąd podkreślił, że z beczynnością organu administracji publicznej mamy do czynienia wówczas, gdy w ustalonym terminie organ ten nie podjął żadnych czynności w sprawie lub wprawdzie prowadził postępowanie, ale nie zakończył go wydaniem

⁴⁷ I OSK 1784/06, LEX nr 320929.

⁴⁸ Wyrok TK z dnia 13 października 2008 r., K 16/07.

⁴⁹ Zob. uchwały składu siedmiu sędziów NSA: z dnia 22 kwietnia 2002 r., FPS 1/02, ONSA 2002, nr 4, poz. 135 oraz z dnia 22 kwietnia 2002 r., FPS 5/02, ONSA 2002, nr 4, poz. 137.

w terminie decyzji, postanowienia lub też innego aktu lub też nie podjął stosownej czynności⁵⁰. W uzasadnieniu tego orzeczenia zwrócono uwagę na fakt, że organ podatkowy nie załatwił sprawy w terminie i nie zawiadomił skarżącego o przyczynach niedotrzymania terminu oraz nie wskazał nowego terminu załatwienia sprawy, sprawia, że zachodzi bezczynność organu podatkowego.

Reasumując, na gruncie zaprezentowanych wyżej rozważań wskazać można następujące przesłanki, których zaistnienie powoduje w świetle orzecznictwa powstanie uprawnienia do złożenia skargi na bezczynność w związku z niezwróceniem nadpłaty lub zwrotu w terminie.

1. Nadpłata lub zwrot nie został zwrócony w terminie określonym w ustawie.

2. Nadpłata, zwrot lub wysokości tych należności mogły zostać zakwestionowane w ramach czynności przysługujących organowi podatkowemu (czynności sprawdzających lub postępowania podatkowego).

3. Organ podatkowy w ramach terminu przysługującego do zwrotu nadpłaty lub zwrotu podatku nie wszczął procedury mającej na celu zakwestionowanie tych świadczeń.

4. Organ podatkowy podjął działania mające na celu zakwestionowanie nadpłaty lub zwrotu, ale nie zakończył tych czynności w określonym terminie, a także nie poinformował podatnika o przyczynach niezłatwienia sprawy w terminie oraz nie wskazał nowego terminu jej załatwienia.

4. Skarga na bezczynność w przypadku niewypłacenia nadpłaty powstałej na skutek wyeliminowania z obrotu decyzji wymiarowej

Zgodnie z art. 77 § 3 o.p. w przypadku wyeliminowania z obrotu prawnej decyzji wymiarowej⁵¹, jeżeli następnie, w terminie 3 miesięcy

⁵⁰ Wyrok NSA (do 31 grudnia 2003 r.) w Łodzi z dnia 4 marca 2003 r., I SAB/Ld 23/02, LEX nr 101888.

⁵¹ Dotyczy to następujących decyzji, o których mowa w art. 77 § 1 pkt 1 lit. a–d o.p.: ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, określającej wysokość zobowiązania

od zaistnienia tej okoliczności⁵², zostanie wydana decyzja w tej samej sprawie, nadpłata podlega zwrotowi w terminie 30 dni od dnia wydania nowej decyzji⁵³. W § 4 tego przepisu wskazuje się natomiast, że w przypadku niewydania nowej decyzji w terminie, o którym mowa w § 3, nadpłata podlega zwrotowi bez zbędnej zwłoki⁵⁴.

Na gruncie tych regulacji pojawia się wątpliwość dotycząca możliwości wniesienia skargi na beczynność w przypadku gdy organ nie zwróci nadpłaty mimo upływu 3 miesięcy od wyeliminowania z obrotu prawnego decyzji wymiarowej. Z jednej strony wskazuje się, że brak jest w ogóle podstaw do złożenia skargi na beczynność w ww. przypadku. Podnosi się przy tym, że dokonanie zwrotu nadpłaty, o którym mowa w ww. przepisie, jest czynnością o charakterze materialno-technicznym, dokonywaną przez organ z urzędu wobec spełnienia określonych przepisami przesłanek i nie wymaga uprzedniego wydania decyzji (bądź postanowienia) w tym przedmiocie⁵⁵. Dodano także, że czynności tego rodzaju nie mieszczą się wśród spraw określonych w art. 3 § 2 pkt 1–4 p.p.s.a., a więc skarga nie może zostać skutecznie wniesiona w odniesieniu do czynności wykraczającej poza powyższy zakres⁵⁶. W konsekwencji uznano, że skarga na beczynność dotyczącą niedokonywania zwrotu nadpłat, a stanowiąca czynność materialno-techniczną, jest niedopuszczalna⁵⁷.

W innym orzeczeniu podnosi się, że o ile istotnie zwrot nadpłaty, o którym mowa w art. 77 § 4 o.p., jest czynnością materialno-techniczną, sprawą indywidualną o charakterze publicznoprawnym, to jednak między jej realizacją a uprawnieniem podatnika do otrzymania zwrotu

podatkowego, o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta, o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej lub spadkobiercy.

⁵² W przepisie tym mowa jest o następujących okolicznościach: uchyleniu lub stwierdzeniu nieważności przez organ podatkowy lub doręczeniu organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego ze stwierdzeniem jego prawomocności, uchylającego decyzję lub stwierdzającego jej nieważność.

⁵³ Zgodnie z tym przepisem nadpłatą jest różnica między podatkiem wpłaconym a podatkiem wynikającym z tej decyzji.

⁵⁴ W przepisie tym wskazuje się, że nadpłatą tą jest kwota wpłacona na podstawie decyzji uchylonej lub decyzji, której nieważność stwierdzono.

⁵⁵ Postanowienie WSA w Krakowie z dnia 14 października 2009 r., II SA/Kr 5/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C44907D997>.

⁵⁶ Tamże.

⁵⁷ Tamże.

nadpłaty nie istnieje ścisły i bezpośredni związek⁵⁸. Zaniechanie zwrotu nadpłaty może bowiem być uzasadnione nie tylko upływem terminu, o którym mowa w art. 77 § 3 o.p., i niewydaniem nowej decyzji, o której mowa w art. 77 § 4 o.p., lecz uzasadnioną zwłoką w załatwieniu sprawy wydania tej nowej decyzji⁵⁹. Pojęcie „bez zbędnej zwłoki” oznacza zakaz nieuzasadnionego przetrzymywania sprawy zwrotu nadpłaty bez biegu, przewlekłości postępowania⁶⁰. Wskazane okoliczności natury prawnej, a więc brak ścisłego związku między działaniem (zaniechaniem) organu administracyjnego a możliwością realizacji uprawnienia podatnika wynikającego z przepisu prawa powoduje, że „zwrot nadpłaty podatku w przypadku objętym dyspozycjami art. 77 § 4 w zw. z art. 77 § 3 o.p., nie jest czynnością materialno-techniczną, która w przypadku bezczynności organu podatkowego podlegałaby zaskarżeniu skargą do sądu administracyjnego na podstawie art. 3 § 2 pkt 8 w zw. z art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a.”⁶¹.

Z drugiej strony wskazać można poglądy, w świetle których skarga na bezczynność w ww. okolicznościach jest co prawda niedopuszczalna, ale wyłącznie wtedy, gdy nadpłata wynikająca z uchylecia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, nie została zwrócona w wynikającym z ustawy terminie, a organ podjął działania wyjaśniające i wskazał termin, w którym to świadczenie ma być zwrócone⁶². W świetle tego poglądu można dopuścić skargę na bezczynność w przypadku, gdyby po upływie terminu, o którym mowa w przedmiotowym przepisie, organ nie podjął działań zmierzających do wydania innej decyzji wymiarowej i nie wskazał terminu, w którym to świadczenie ma być zwrócone. Z bezczynnością zatem organu administracji publicznej mamy do czynienia wówczas, gdy w ustalonym terminie organ ten nie podjął żadnych czynności w sprawie lub wprawdzie prowadził postępowanie, ale nie zakończył go wydaniem w terminie decyzji, postanowienia lub też innego aktu lub też nie podjął stosownej czynności⁶³. Za przyjęciem tego rozwiązania przemawia także fakt, że na

⁵⁸ Postanowienie NSA z dnia 31 marca 2010 r., II FSK 55/10, LEX nr 604938; zob. także postanowienie NSA z dnia 22 lipca 2008 r., II FSK 709/07, LEX nr 604938.

⁵⁹ Tamże.

⁶⁰ Tamże.

⁶¹ Tamże.

⁶² Postanowienie NSA z dnia 22 lipca 2008 r., II FSK 709/07, LEX nr 604938.

⁶³ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 26 maja 2009 r., I SAB/GI 2/09, LEX nr 546986.

gruncie obowiązujących regulacji prawnych egzekucja nadpłaty wynikającej z uchylenia decyzji wymiarowej nie może nastąpić na wniosek podatnika⁶⁴.

W tym miejscu powstaje jednak pytanie o to, jak należy postąpić w sytuacji, gdy po złożeniu skargi na bezczynność organ podejmie działanie mające na celu zakwestionowanie istnienia nadpłaty czy jej wysokość, np. w związku z wszczęciem postępowania podatkowego w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Taka możliwość bowiem organowi niewątpliwie przysługuje do czasu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W takim przypadku należy, jak się wydaje, uznać, że złożona skarga staje się bezprzedmiotowa. Po wydaniu decyzji podatkowej podatnik ma prawo ją jednak kwestionować. Dopiero po jej uchyleniu lub zmianie może pojawić się bowiem prawo do odzyskania nadpłaty.

Reasumując, wskazać należy na następujące kwestie.

1. Brak jest podstaw do automatycznego uznania skargi na bezczynność w przypadku niewypłacenia nadpłaty powstałej na skutek wyeliminowania z obrotu decyzji wymiarowej.

2. Uprawnienie takie powinno być jednak przyznane w przypadku upływu terminu do zwrotu nadpłaty, w sytuacji gdy organ nie podjął działań zmierzających do wydania innej decyzji wymiarowej i nie wskazał dodatkowego terminu, w którym to świadczenie ma być zwrócone.

3. W przypadku gdy po złożeniu skargi na bezczynność organ podejmie działanie mające na celu zakwestionowanie istnienia nadpłaty, np. poprzez wszczęcie postępowania podatkowego w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, **należy uznać ww. skargę za bezprzedmiotową.**

5. Wnioski

Na gruncie rozważań przedstawionych w pierwszym rozdziale należy zwrócić uwagę na następujące ustalenia.

Po pierwsze, w świetle obowiązujących w Polsce przepisów należy uznać prawo podatnika do złożenia skargi na bezczynność w przypadku

⁶⁴ Zob. szerzej część „Uzasadnienie rozszerzenia zakresu egzekucji administracyjnej w odniesieniu do nieprzekazanych podatnikowi nadpłat i zwrotów”.

niezwrocenia nadpłaty, gdy wynika ona z ostatecznej decyzji stwierdzającej nadpłatę lub przyznającej zwrot podatku. Zastosowanie skargi na bezczynność może w sposób istotny wpłynąć na działanie organu podatkowego, który zwróci nadpłatę, mając na uwadze konsekwencje, które wiążą się z dalszym niewykonaniem tego obowiązku.

Po drugie, wskazać można następujące przesłanki, których zaistnienie powoduje powstanie uprawnienia do złożenia skargi na bezczynność w związku z niezwróceniem nadpłaty lub zwrotu w terminie: nadpłata lub zwrot nie został zwrócony w terminie określonym w ustawie, nadpłata, zwrot lub wysokość tych świadczeń mogła zostać zakwestionowana w ramach czynności przysługujących organowi podatkowemu (czynności sprawdzających lub postępowania podatkowego), organ podatkowy w ramach terminu przysługującego do zwrotu nadpłaty lub zwrotu podatku nie wszczął procedury mającej na celu zakwestionowanie tych należności, organ podatkowy podjął działania mające na celu zakwestionowanie nadpłaty lub zwrotu, ale nie zakończył tych czynności w określonym terminie, a także nie poinformował podatnika o przyczynach niezakończenia sprawy w terminie oraz nie wskazał nowego terminu załatwienia tej sprawy.

Po trzecie, brak jest podstaw do automatycznego uznania skargi na bezczynność w przypadku niewypłacenia nadpłaty powstałej na skutek wyeliminowania z obrotu decyzji wymiarowej. Uprawnienie takie powinno być jednak przyznane w przypadku upływu terminu do zwrotu nadpłaty, w sytuacji gdy organ nie podjął działań zmierzających do wydania innej decyzji wymiarowej i nie wskazał terminu, w którym to świadczenie ma być zwrócone. W przypadku wszczęcia postępowania podatkowego w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, po złożeniu skargi na bezczynność, należy jednak uznać skargę za bezprzedmiotową.

Rozdział II

Zwrot nadpłaty lub podatku dochodzony przez podatnika w trybie egzekucji administracyjnej

1. Ograniczona możliwość podjęcia przez podatnika egzekucji administracyjnej w zakresie nadpłat i zwrotów

Zgodnie z art. 5 § 1 pkt 1 u.p.e.a. uprawnionym do żądania wykonania w drodze egzekucji administracyjnej obowiązków wynikających z decyzji lub postanowień organów administracji rządowej i organów jednostek samorządu terytorialnego jest właściwy do orzekania organ I instancji. Z przepisu tego nie wynika więc, aby podatnik mógł dochodzić w trybie egzekucji administracyjnej nadpłat i zwrotów, wynikających z decyzji podatkowych. W literaturze wskazuje się, że nawet wówczas, gdy obowiązek zaspokojenia roszczeń osób prywatnych podlega egzekucji administracyjnej i wynika z decyzji np. starosty w odniesieniu do wypłaty odszkodowania za wywłaszczenie, osoby takie nie mogą żądać wszczęcia egzekucji administracyjnej jako wierzyciele egzekucyjni⁶⁵. Podmioty te nie są także uprawnione do

⁶⁵ Zob. D.R. Kijowski (w:) *Ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Komentarz*, red. D.R. Kijowski, Warszawa 2010, komentarz do art. 5, teza 3.7; podobne stanowisko zostało wyrażone w: P. Przybysz, *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 52, a także R. Hauser, Z. Leoński, A. Skoczylas, *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 43 i n.