

JACEK DROSIK

Uniwersytet Śląski

ZWROT NADPŁATY Z URZĘDU LUB NA WNIOSEK W FORMIE CZYNNOŚCI MATERIALNO-TECHNICZNYCH

Pieniądze należą do najbardziej płynnych składników majątku przedsiębiorcy, stanowią o możliwości osiągnięcia zysków i likwidacji zobowiązań wobec otoczenia¹. Ich stan przede wszystkim jednak decyduje o poziomie płynności finansowej², której utrata prowadzi do upadłości przedsiębiorcy³. Uczestnicy obrotu gospodarczego przykładają zatem szczególną wagę do prawidłowego gospodarowania środkami pieniężnymi oraz utrzymywania ich zapasu na określonym poziomie.

Za pomocą pieniędzy przedsiębiorcy płacą na rzecz państwa albo związków publicznoprawnych podatki⁴, czyli świadczenia pieniężne, obowiązkowe,

¹ Tak w szczególności: M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, *Rachunkowość finansowa*, Warszawa 2002, s. 56.

² „Płynność finansowa oznacza zdolność przedsiębiorstwa do terminowego i pełnego regulowania krótkoterminowych zobowiązań (...). Przez płynność finansową rozumie się też łatwość, z jaką można dokonać zamiany składników aktywów na środki pieniężne”, cyt. za: H. Buk, *Nowoczesne zarządzanie finansami. Planowanie i kontrola*, Warszawa 2006, s. 214.

³ W myśl art. 10 Ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze (Dz.U. Nr 60, poz. 535) upadłość ogłasza się w stosunku do dłużnika, który stał się niewypłacalny. W myśl art. 11 ust. 1 tej ustawy dłużnik jest niewypłacalny, jeżeli nie wykonuje swoich wymagalnych zobowiązań. Brak majątku czy też utrata możliwości zamiany poszczególnych składników majątku na środki pieniężne oznacza utratę płynności finansowej, skutkiem czego następuje niewypłacalność i w efekcie upadłość przedsiębiorcy.

⁴ W obowiązującym stanie prawnym podatki są dochodami budżetów albo gmin. W myśl art. 4 ust. 1 i 2 Ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jednolity: Dz.U. z 2008 r., Nr 88, poz. 539) należące do dochodów własnych gminy są wpływy z podatków: dochodowego od osób fizycznych, opłacanego w formie karty podatkowej, od spadków i darowizn, a także od czynności cywilnoprawnych, od nieruchomości, rolnego, leśnego, od środków transportowych, od posiadania psów, a także wpływy z opłat, w szczególności: skarbowej, targowej, miejscowej, administracyjnej. Wpływy z pozostałych podatków, czyli podatku dochodowego od osób fizycznych opłacanego na zasadach ogólnych, ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych albo przychodów osób duchownych, podatków: dochodowego od osób prawnych, tonażowego od towarów i usług, akcyzowego oraz podatku od gier – są dochodami budżetu państwa.

przymusowe, ustalane jednostronnie, nieodpłatne, bezzwrotne, generalne⁵. Może się przy tym zdarzyć, że podatnik, spełniając na rzecz państwa albo związku publicznoprawnego świadczenie pieniężne, działa w mylnym przekonaniu, że płaci podatek, podczas gdy nie był do tego zobowiązany. Świadczenie to nie jest podatkiem, lecz nadpłatą, a zatem różnicą między kwotą wpłaconą a kwotą, która powinna być zapłacona z tytułu obowiązku lub zobowiązania podatkowego⁶. Prawo podatkowe powinno umożliwić podatnikom odzyskanie tych świadczeń w możliwie krótkim czasie, aby zminimalizować okres, w którym pieniądze pozostają poza ich kontrolą. Administracja publiczna nie powinna przy tym zachowywać się biernie, lecz – działając w granicach kompetencji – powinna z urzędu podejmować działania zmierzające do stwierdzenia i zwrotu nienależnie otrzymanych środków⁷. Jednocześnie nie można zapominać, że bez zgromadzenia danin pieniężnych, a szczególnie podatków⁸, państwo czy też związek publicznoprawny nie będzie w stanie zrealizować podstawowych zadań w zakresie m.in. oświaty, nauki, kultury, administracji lub bezpieczeństwa publicznego⁹. System finansów publicznych¹⁰ powinien być chroniony przed ryzykiem utraty należnych mu świadczeń¹¹, a zakres działań organów podatkowych na tyle rozwinęty, aby naczelnik urzędu skarbowego mógł mieć pewność, że zwraca nadpłatę, nie zaś podatek¹², przy jednoczesnym ograniczeniu zakresu tych działań do czynności niezbędnych w danym przypadku, aby minimalizować czas oczekiwania przez podatnika na zwrot nienależnie zapłaconych świadczeń i nie angażować go w tok postępowania wtedy, gdy nie jest to konieczne¹³.

⁵ Por. H. Dzwonkowski, [w:] A. Buczek *et al.*, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 3.

⁶ H. Dzwonkowski, [w:] H. Dzwonkowski *et al.*, *Ordynacja podatkowa. Rok 2008. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 491.

⁷ W doktrynie podkreśla się, że administrację powinna cechować aktywność i inicjatywa, E. Ochendowski, *Prawo administracyjne. Część ogólna*, Toruń 2005, s. 23.

⁸ Udział podatków i opłat w tworzeniu budżetu państwa przekracza 80%, H. Dzwonkowski, [w:] A. Buczek *et al.*, *op. cit.*, s. 97.

⁹ A. Majchrzycka-Guzowska, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 2002, s. 31.

¹⁰ Finanse publiczne to procesy związane z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych, *ibidem*, s. 13. W myśl art. 3 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 249, poz. 2104 z późn. zm.) finanse publiczne obejmują procesy związane z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowaniem, a w szczególności gromadzenie dochodów i przychodów publicznych, wydatkowanie środków publicznych, zarządzanie środkami publicznymi, zarządzanie długiem publicznym.

¹¹ Podatki płacone na rzecz państwa czy też jednostek samorządu terytorialnego mieszczą się w zakresie ustawowej definicji środków publicznych, zawartej w art. 5 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 5 ust. 2 pkt 1 ustawy o finansach publicznych.

¹² W myśl art. 5 ustawy o finansach publicznych środkami publicznymi są w szczególności dani publiczne, do których zalicza się: podatki, składki, opłaty oraz inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, jednostek samorządu terytorialnego, funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw niż ustawa budżetowa.

¹³ Na przykład w doktrynie podkreśla się, że niedopuszczalne jest żądanie przez pracowników danego wydziału prowadzącego postępowanie określonych informacji od strony (np. w formie zaświadczeń), o ile są one w posiadaniu innego wydziału znajdującego się w strukturze tego samego

Zasady zwrotu nadpłat regulują przepisy Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹⁴, choć, jak słusznie podkreślono w doktrynie, w art. 72 § 1 pkt 1 nieprawidłowo zdefiniowano pojęcie nadpłaty. W przepisie tym stwierdza się, że nadpłatą jest kwota nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku. Podatkiem, w świetle art. 6 Ordynacji podatkowej, jest świadczenie pieniężne publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, w y n i k a j ą c e z u s t a w y p o d a t k o w e j. Nadpłata jest świadczeniem pieniężnym zapłaconym przez podatnika¹⁵, ale niewynikającym z ustawy podatkowej i ta właśnie cecha w sposób istotny odróżnia ją od podatku¹⁶. To samo świadczenie pieniężne nie może być jednocześnie podatkiem i nadpłatą, gdyż nie można twierdzić, że wynika a jednocześnie nie wynika z ustawy podatkowej. Zatem „można sensownie mówić o nadpłacie podatkowej, nadpłacie podatku czy o nadpłacie zobowiązania. Na pewno jednak nadpłata nie może być ani podatkiem, ani zobowiązaniem, jakby to mogło wynikać z przepisu”¹⁷.

W literaturze słusznie zauważono, że stwierdzenie nadpłaty może nastąpić na wniosek oraz z urzędu¹⁸. W pierwszym przypadku zwrot nadpłaty podatnika regulują przepisy art. 74¹⁹ lub 75²⁰ Ordynacji podatkowej. Rozstrzygnięcie

urzędu, Cz. Martysz, [w:] G. Łaszczyca, Cz. Martysz, A. Matan, *Postępowanie administracyjne ogólne*, Warszawa 2003, s. 510.

¹⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.

¹⁵ Podatnikiem, zgodnie z art. 7 ust. 1 Ordynacji podatkowej, może być osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że „jeżeli podatnik wpłaca omyłkowo na rachunek organu podatkowego kwotę z rachunku za telefon, to nie jest to nadpłata”, L. Etel, [w:] C. Kosikowski *et al.*, *Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2006, s. 340.

¹⁶ W myśl art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Są to elementy konstrukcyjne podatków, jak: podmiot, przedmiot opodatkowania, moment powstania obowiązku podatkowego, podstawa opodatkowania, stawki podatkowe, jak również prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następów prawnych oraz osób trzecich. Elementy te mogą być regulowane jedynie w drodze ustaw, które w świetle art. 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej określić trzeba mianem ustaw podatkowych. Świadczenie pieniężne obliczone w sposób niezgodny ze wzorcem opisanym w ustawach podatkowych nie jest podatkiem. Przypomnieć trzeba, że materialne prawo podatkowe tworzy wzorzec rezultatu rozstrzygnięcia podatkowego. Por. H. Dzwonkowski, [w:] A. Buczek *et al.*, *op. cit.*, s. 98. Podatek odpowiadać musi zatem wzorcowi ustawowemu. Spełnione przez podatnika świadczenie nieodpowiadające temu wzorcowi jest nadpłatą.

¹⁷ H. Dzwonkowski, [w:] A. Buczek *et al.*, *op. cit.*, s. 164. Podobnie L. Etel, *op. cit.*, s. 340.

¹⁸ B. Gruszczyński, [w:] S. Babiarsz *et al.*, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 336.

¹⁹ Czyli gdy powstała na skutek błędów prawodawcy.

²⁰ Czyli gdy powstała na skutek błędów podatnika albo rozliczającego go płatnika. W judykaturze podkreśla się, że art. 75 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej zawiera wyczerpujący katalog sytuacji, w których przepis ten należy stosować. Postępowanie o stwierdzenie nadpłaty występuje tylko w przypadku, gdy powstała ona w wyniku pomyłki lub wadliwego działania określonych pod-

o prawach i obowiązkach podatników w tych sytuacjach przybiera formę decyzji podatkowej²¹.

Należy zadać w tym miejscu pytanie, kiedy organ podatkowy może stwierdzić powstanie nadpłaty z urzędu, w jakiej formie prawnej powinien tę sprawę załatwić oraz jakie czynności powinien podjąć, aby wyjaśnić podstawę faktyczną tego rozstrzygnięcia²². Należy pamiętać, że nie wszystkie sprawy z zakresu prawa podatkowego rozstrzygane są w formie decyzji podatkowej, gdyż niektóre przepisy tego prawa mogą być konkretyzowane w formie czynności materialno-technicznych. Podstawą działania organów podatkowych będą tu normy prawa materialnego, które „ustalają obowiązki adresata bez potrzeby wydawania aktu indywidualnego (decyzji), ale jednocześnie ustalają obowiązek organu administracji publicznej podjęcia określonej czynności materialno-technicznej (czynności urzędowej) (...)”²³. Wspomniane formy działania organów podatkowych w indywidualnych sprawach z zakresu prawa podatkowego odróżnia od siebie stopień władczości oraz szczegółowość działań organów podatkowych podejmowanych w ramach postępowań wyjaśniających²⁴. Różnice te wpływają na szybkość postępowań oraz stopień ich uciążliwości dla strony, koszt-

miotów. Przepis ten nie znajduje zastosowania w przypadkach, gdy ewentualna nadpłata powstała w wyniku funkcjonowania systemu podatkowego, wyrok NSA z dnia 4 sierpnia 2005 r., sygn. akt II FSK 748/05, opubl. Lex nr 172966.

²¹ Decyzja podatkowa jest aktem administracyjnym o najwyższym stopniu władczości; por. J. Supernat, *Instrumenty działania administracji publicznej. Studium z nauki administracji*, Wrocław 2003, s. 59, 60.

²² W doktrynie podkreślono, że „w deklaracji ma miejsce wstępne rozstrzygnięcie sprawy podatkowej w postaci obliczenia należności podatkowej przez podatnika”, R. Mastalski, [w:] B. Adamiak *et al.*, *Ordynacja podatkowa*, Wrocław 2003, s. 43. W sprawie tej może toczyć się postępowanie podatkowe zarówno w szerokim, jak i wąskim znaczeniu. W szerokim znaczeniu procesem będzie „każdy uregulowany prawem w mniejszym lub większym zakresie system działań, przez które organy władzy wykonawczej (organy administracji publicznej i inne podmioty do tego uprawnione) wykonują swe zadania publiczne. W wąskim zaś znaczeniu chodzi tu jedynie o ten system norm, który reguluje działalność organów administracji w formie decyzji administracyjnych, Cz. Martysz, [w:] G. Łaszczyca, Cz. Martysz, A. Matan, *op. cit.*, s. 4, 5, 9. Postępowanie wyjaśniające może zatem polegać na gromadzeniu informacji podatkowych, dokonywaniu czynności sprawdzających, jak również na przeprowadzeniu kontroli podatkowej. Procedury te nie dają prawa wydania decyzji podatkowej, natomiast pozwalają zgromadzić materiał podatkowy, w świetle którego możliwe jest potwierdzenie prawidłowości deklaracji albo wszczęcie postępowania podatkowego zmierzającego do zastąpienia deklaracji podatkowej uznanej za nieprawidłową decyzją administracyjną (por. art. 21 § 3, 3a i n. Ordynacji podatkowej).

²³ Z. Leoński, *Materialne prawo administracyjne*, Warszawa 2006, s. 31.

²⁴ Zob. J. Drosik, *Dopuszczalność dokumentów z czynności sprawdzających w charakterze dowodów w postępowaniu podatkowym przeprowadzonych po upływie terminu do przeprowadzenia kontroli*, „Monitor Podatkowy” 2008, nr 10; J. Drosik, *Warunki legalności, moc dowodowa oraz charakter prawny informacji podatkowych pochodzących od kontrahentów podatników*, „Administracja – Teoria, Dydaktyka, Praktyka” 2008, nr 2, s. 54 n.; także: *idem*, *Moc dowodowa informacji podatkowych*, „Radca Prawny” 2008, nr 1, s. 21 n.

tem jednak zakresu czynności podejmowanych w toku postępowania dowodowego, przez co możliwość usunięcia ewentualnych wątpliwości co do podstawy faktycznej rozstrzygnięcia jest różna.

Poszukując odpowiedzi na postawione wyżej pytania, w pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na przepis art. 2 ust. 1 Ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników²⁵, w myśl którego osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które na podstawie odrębnych ustaw są podatnikami, podlegają obowiązkowi ewidencyjnemu oraz otrzymują numery identyfikacji podatkowej, zwane dalej „NIP”²⁶. Naczelnik urzędu skarbowego dysponuje zatem wiedzą o podatnikach, którzy w obszarze jego właściwości miejscowej wykonują czynności skutkujące obowiązkiem zapłaty podatku, do którego poboru jest on zobowiązany, co pozwala mu na prowadzenie pierwszych czynności zmierzających do stwierdzenia zaległości podatkowych czy też nadpłat, w formie gromadzenia informacji podatkowych²⁷. Jak słusznie zauważono w doktrynie, informacje podatkowe łącznie z materiałami uzyskanymi w drodze rejestracji i ewidencji podatników dostarczają danych świadczących o rozmiarach źródeł opodatkowania i ogólnych przejawach życia gospodarczego, występujących na określonym terenie²⁸. Organ podatkowy może zatem dokonywać analizy porównawczej danych wynikających z doręczanych mu deklaracji podatkowych z tymi, które wynikają z informacji podatkowych, wyciągając na tej podstawie pierwsze wnioski co do rzetelności danych deklarowanych przez podatników.

Organ podatkowy zna także stan zobowiązań podatkowych podatników, a stosowną informację²⁹ generować powinna jego rachunkowość. Podkreślenia wymaga, że z mocy art. 2 ust. 1 pkt 4 Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości³⁰ państwowe jednostki budżetowe³¹ obowiązane są prowadzić ra-

²⁵ Tekst jednolity: Dz.U. z 2004 r. Nr 269, poz. 2681 z późn. zm.

²⁶ Ustawy podatkowe mogą przewidywać obowiązek rejestracji w poszczególnych podatkach. Przykładem może być tu art. 96 i 97 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.).

²⁷ Informacje podatkowe uregulowane zostały w rozdziale 11 Działu III Ordynacji podatkowej oraz w przepisach rozporządzeń wykonawczych.

²⁸ B. Adamiak *et al.*, *op. cit.*, s. 352.

²⁹ W nauce informacja jest rozumiana jako „zbiór wiadomości o faktach i zdarzeniach tak ujętych i podanych w takiej formie, że pozwala odbiorcy ustosunkować się do zaistniałej sytuacji i podjąć odpowiednie działanie”; cyt. za: B. Gliksmanem, *Cybernetyka zarządzania*, Warszawa 1972, s. 1; B. Siwoń, *Informacyjna funkcja rachunkowości*, Warszawa 1977, s. 10. Informacja pozwala na podjęcie decyzji, która „umożliwił ma przekształcenie stanu obecnego w stan pożądany”; cyt. za: *Zarządzanie. Teoria i praktyka*, pod red. A.K. Koźmińskiego, W. Piotrowskiego, Warszawa 2001, s. 90, 91.

³⁰ Tekst jednolity: Dz.U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 z późn. zm.

³¹ Państwowymi jednostkami budżetowymi są naczelnicy urzędów skarbowych – upoważnieni do wymierzania i poboru podatków stanowiących dochody budżetu państwa oraz niektórych podatków stanowiących dochody gmin.

chunkowość, której zasady i plan kont dla prowadzenia ewidencji podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych, realizowanych przez naczelników urzędów skarbowych³² jako organów podatkowych³³, określają przepisy Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 stycznia 2006 r. w sprawie zasad rachunkowości i planu kont w zakresie ewidencji podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych w organach podatkowych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych³⁴. Kolejne czynności organu podatkowego w zakresie poboru podatków, lecz – co ważne – również stwierdzania i likwidacji nadpłat, wiążą się z prowadzeniem ksiąg rachunkowych oraz interpretacją generowanych przez nią informacji.

Zgodnie z § 15 pkt 2 lit. a rzeczonego rozporządzenia, naczelnicy urzędów skarbowych obowiązani są prowadzić ewidencję syntetyczną dla rozrachunków z podatnikami z tytułu podatków przy pomocy konta oznaczonego numerem 271. Do konta tego, z mocy § 16 pkt 2 lit. a cytowanego rozporządzenia, prowadzona jest ewidencja analityczna na kontach: 2711 – Rozrachunki z podatnikami z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, 2712 – Rozrachunki z podatnikami z tytułu podatków pośrednich, 2713 – Rozrachunki z podatnikami z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych i 2717 – Rozrachunki z podatnikami z tytułu innych podatków. Z mocy § 20 ust. 2 pkt 1 tego rozporządzenia, do kont analitycznych w ramach konta syntetycznego 271 prowadzi się również konta szczegółowe podatników, które ujawniają stan ich rozrachunków z tytułu podatków³⁵.

³² Do zadań naczelników urzędów skarbowych w myśl art. 5 ust. 6 Ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (tekst jednolity: Dz.U. z 2004 r. Nr 121, poz. 1267 z późn. zm.) należy ustalanie lub określanie i pobór podatków oraz niepodatkowych należności budżetowych, jak również innych należności, na podstawie odrębnych przepisów, z wyjątkiem podatków i należności budżetowych, których ustalanie lub określanie i pobór należy do innych organów, rejestrowanie podatników oraz przyjmowanie deklaracji podatkowych, wykonywanie kontroli podatkowej, a także wykonywanie innych zadań określonych w odrębnych przepisach.

³³ Zgodnie z art. 13 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, organem podatkowym, stosownie do swojej właściwości, jest naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celnego, wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa – jako organ pierwszej instancji.

³⁴ Dz.U. z 2006 r. Nr 17, poz. 134.

³⁵ Warto w tym miejscu wyjaśnić, że „w zależności od rodzaju urządzenia księgowego, w którym następuje zapis księgowy, ogół zapisów można podzielić na: 1) zapisy księgowe podwójne, 2) zapisy księgowe pojedyncze. Zapisy księgowe podwójne dokonywane są na kontach syntetycznych i polegają na zapisaniu określonej sumy jednocześnie na dwóch kontach (lub grupach kont) po ich przeciwnych stronach. (...) Gdy dana operacja gospodarcza jest księgowana na dwóch kontach, po ich przeciwstawnych stronach – następuje zapis księgowy prosty. Gdy określona operacja gospodarcza jest księgowana za pomocą jednego zapisu księgowego na kilku (więcej niż dwóch) kontach – następuje zapis księgowy złożony”; cyt. za: J. Matuszewicz, P. Matuszewicz, *Rachunkowość od podstaw*, Warszawa 2004, s. 81, 82. Każda operacja gospodarcza powinna być w księgach rachunkowych zaprezentowana na kontach syntetycznych za pomocą podwójnego zapisu, a dokonane w księgach rachunkowych zapisy systematyczne muszą być powiązane z zapisami chronologicznymi w sposób wynikający ze stosowanej formy i techniki prowadzenia ksiąg rachunkowych; I. Emerling, J. Pfaf, M. Wójcik-Jurkiewicz, *Prowadzenie ksiąg podatkowych i rachunkowych w ma-*

Z chwilą nadania numeru NIP organ podatkowy otwiera zatem dla podatnika szczególne konto rozrachunkowe, przy pomocy którego, z chwilą złożenia przez podatnika deklaracji podatkowej³⁶ albo doręczenia mu decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe³⁷, księguje należność wynikającą z tych dokumentów na stronie Wn konta 271 i powtarza go na stronie Wn konta rozrachunkowego określonego podatku. Kwotę z tych dokumentów organ podatkowy ujawnia jednocześnie na stronie Ma konta szczegółowego podatnika. Przy pomocy informacji podatkowych organ podatkowy może również stwierdzić, że podatnik nie złożył deklaracji podatkowej, choć prowadził działalność gospodarczą, gdyż inni podatnicy w informacjach podatkowych wskazali go jako swojego kontrahenta. Jeżeli przypuszczenie to zostanie potwierdzone w postępowaniu podatkowym, organ podatkowy może wydać decyzję określającą zobowiązanie podatkowe³⁸. Decyzja ta zastępuje deklarację podatkową, dlatego też należność wynikającą z tego dokumentu również księguje się na stronie Wn konta 271 i powtarza na koncie analitycznym, a na stronie Ma konta szczegółowego podatnika ujawniony zostaje stan jego zobowiązania wobec budżetu państwa. Od momentu zaksięgowania zobowiązania podatkowego na stronie Wn konta 217 organ podatkowy oczekuje na uregulowanie zobowiązania podatkowego w sposób określony przepisami art. 59 § 1 Ordynacji podatkowej.

Podstawowym sposobem wygaszenia zobowiązań podatkowych, z mocy art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, jest zapłata. Ewidencja wpłat tytułem podatków prowadzona jest na kontach zespołu 1 – Środki pieniężne i rachunki bankowe, w skład których wchodzi m.in. konta: 107 – Kasa oraz 137 – Rachunek bankowy. Na stronie Wn konta 107 prowadzona jest syntetyczna ewidencja świadczeń pieniężnych wpłacanych w kasie urzędu skarbowego z tytułu podatków, a na stronie Wn konta 137 księguje się wpływy z tytułu podatków wpłacanych na rachunek bankowy urzędu skarbowego. Jeżeli wpłacający wskazał podatek, na poczet którego spełnia świadczenie pieniężne³⁹, zapis na koncie syn-

lych i średnich podmiotach gospodarczych, Katowice 2001, s. 73–76. Na kontach analitycznych stosuje się tzw. zapis powtarzany, który polega na tym, że zapis dokonany na „macierzystym” koncie syntetycznym powtarza się na koncie analitycznym w takiej samej kwocie i po tej samej stronie, J. Matuszewicz, P. Matuszewicz, *op. cit.*, s. 66.

³⁶ Jeżeli na podatniku spoczywa obowiązek obliczenia i zadeklarowania zobowiązania – zob. art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej.

³⁷ Jeżeli na organie podatkowym spoczywa obowiązek obliczenia i zawiadomienia podatnika o wysokości, terminie i miejscu zapłaty podatku – zob. art. 21 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej.

³⁸ Jeżeli organ podatkowy stwierdził, że podatnik nie złożył deklaracji albo deklaracja jest nieprawidłowa – por. art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej i n.

³⁹ Podkreślić należy, że podatnicy dokonujący wpłaty podatków w kasie albo na rachunek organu podatkowego obowiązani są wypełnić formularz urzędowy, zgodnie z przepisami Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 czerwca 2004 r. w sprawie wzoru formularza wpłaty gotówkowej oraz polecenia przelewu na rachunek organu podatkowego (Dz.U. Nr 182, poz. 1882). Na potwierdzeniu przelewu muszą znaleźć się następujące dane: oznaczenie organu podatkowego, jego

tetycznym 107 albo 137 powtórzony zostaje na koncie analitycznym. Do wspomnianych kont syntetycznych zespołu 1 prowadzona jest, z mocy § 16 ust. 1 pkt 1 lit. a i b cytowanego rozporządzenia, ewidencja analityczna na kontach: 1071 – dla wpłat z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, 1072 – dla wpłaty z tytułu podatków pośrednich, 1373 – dla wpłaty z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych, 1077 – dla wpłaty z tytułu innych podatków – jeżeli wpłat tych dokonano w kasie urzędu skarbowego. Jeżeli zaś wpłat dokonano na rachunek bankowy urzędu skarbowego, to wspomnianą ewidencję analityczną prowadzi się na kontach: 1371 – dla wpłat z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, 1372 – dla wpłaty z tytułu podatków pośrednich albo 1373 – dla wpłat z tytułu innych podatków. Jednocześnie zapłata zobowiązania podatkowego ujawniona zostaje na koncie rozrachunkowym, gdyż z mocy § 23 pkt 1 lit. a i h cytowanego rozporządzenia konta: 107 oraz 137 korespondują z kontami zespołu 2. Zapisom po stronie Wn kont: 107 albo 137 towarzyszy zapis syntetyczny po stronie Ma konta 271 – Rozrachunki z podatnikami z tytułu podatków, który jest powtarzany na koncie analitycznym dla danego podatku. Jednocześnie na stronie Ma konta szczegółowego, prezentującego stan rozrachunków z indywidualnym podatnikiem, księgowana jest zapłata podatku zadeklarowanego wcześniej na stronie Wn tego konta.

Jeżeli zatem zadeklarowana przez podatnika lub określona przez organ podatkowy kwota podatku należnego, uwidoczniona na stronie Wn Konta 271, zostanie zapłacona, na stronie Ma tego konta zostanie dokonany zapis, dzięki któremu konto to nie wykaże salda. Pozwoli to organowi podatkowemu stwierdzić, że zobowiązanie podatkowe zostało prawidłowo wygaszone. Zapisy te zostaną powtórzone na kontach analitycznych i szczegółowych, co pozwoli stwierdzić wygaszenia konkretnego zobowiązania podatkowego przez indywidualnego podatnika.

Szczególnie mocno podkreślić trzeba, że z mocy § 27 ust. 8 cytowanego rozporządzenia konto 271 wykazuje dwa salda:

- 1) saldo Wn oznacza sumę przypisanych niezrealizowanych podatków oraz odpisanych niezrealizowanych zwrotów;
- 2) saldo Ma oznacza sumę wpłaconych, a nieprzypisanych podatków.

numer bankowy, oznaczenie formy płatności, kwoty, oznaczenie podatnika, który dokonuje wpłaty, okres, którego dotyczy wpłata, identyfikacja płatności. Jak słusznie zauważono w publicystyce, poprawne wpisanie wszystkich wymaganych danych na potwierdzeniu wpłaty pozwoli podatnikowi wykazać przed organem podatkowym, że w terminie uregulował podatek, a organowi podatkowemu pomoże we właściwej kwalifikacji wpłaty. Zauważono również, że z dniem 1 stycznia 2009 r. wejdzie w życie nowe rozporządzenie w sprawie formularza wpłaty (przelewu). W porównaniu z dotychczas obowiązującym rozporządzeniem w tym zakresie objaśnieniach nowego wprowadzono zmiany o charakterze dostosowawczym, związane z likwidacją kaucji gwarancyjnej oraz deklaracji CIT-2. W projekcie rozporządzenia są też przykłady poprawnego wypełnienia druków. W objaśnieniach i przykładach dokonano drobnych poprawek o charakterze redakcyjnym zob.: E. Matyszevska, *Na niższe stawki VAT nie możemy liczyć*, „Gazeta Prawna” 2008, nr 238.

Jeżeli w ustawowym terminie zobowiązanie podatkowe nie zostanie wygaszone, po stronie Wn konta 107 czy 137 nie zostanie dokonany stosowny zapis, co z kolei skutkować będzie brakiem zapisu również po stronie Ma konta 271. Jeżeli wcześniej na stronie Wn konta 271 ujawniono powstanie zobowiązania podatkowego, to konto 271 wykazuje saldo Wn. Informacja ta pozwoli organowi podatkowemu, przy pomocy analizy kont analitycznych, ustalić konkretny podatek, w którym stwierdzono zaległość podatkową, a przy pomocy kont szczegółowych zidentyfikować podatnika, który uchyla się od wykonania zadeklarowanego, ustalonego lub określonego decyzją podatkową zobowiązania podatkowego. Informacja ta, z mocy art. 6 § 1 Ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁴⁰, zobowiązuje naczelników urzędów skarbowych, jako wierzycieli publicznoprawnych⁴¹, do podjęcia czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych. Z mocy art. 26 § 4 tej ustawy rzeczne organy podatkowe uprawnione są do żądania wykonania obowiązku lub jego zabezpieczenia w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym lub zabezpieczającym, poprzez sporządzenie stosownego wniosku oraz tytułu wykonawczego.

Jeżeli konto 271 wykazuje saldo Ma, to może oznaczać, że któryś z podatników zapłacił świadczenie pieniężne, chociaż nie był do tego zobowiązany albo dokonał zapłaty w kwocie wyższej, niż wynikało to z deklaracji albo decyzji podatkowej. Powzięcie tej informacji jest trzecią czynnością organu podatkowego, która zobowiązuje go do przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego celem stwierdzenia, czy u podatnika nie powstała nadpłata. Jeżeli wpłacający nie zadeklarował wcześniej podatku, tytułem którego spełnia świadczenie pieniężne w kasie organu podatkowego albo przelewa je na rachunek bankowy tego organu, zapisowi na koncie 107 lub 137 nie może towarzyszyć zapis na koncie 271. Jak ustalono, na stronie Ma konta 271 księgowane są kwoty, które można przyporządkować zaksięgowanej uprzednio na stronie Wn tego konta kwocie zobowiązania podatkowego, zadeklarowanego przez podatnika albo ustalonego czy też określonego decyzją podatkową. Jeżeli wpłaty nie można powiązać z zapisami dokonanymi na stronie Ma konta 217, zapisowi dokonanemu na stronie Wn konta 107 albo 137 towarzyszy zapis na stronie Ma konta 279 – wpływy do wyjaśnienia. Do konta tego prowadzona jest ewidencja analityczna na knotach:

- 2791 – Wpływy do wyjaśnienia wpłacone na subkonto przeznaczone do wpłat z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych;
- 2792 – Wpływy do wyjaśnienia wpłacone na subkonto przeznaczone do wpłat z tytułu podatków pośrednich;

⁴⁰ Tekst jednolity: Dz.U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954 z późn. zm.

⁴¹ Pobór podatków, z mocy art. 5 ust. 6 Ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (tekst jednolity: Dz.U. z 2004 r. Nr 121, poz. 1267 z późn. zm.), należy bowiem do zadań naczelników urzędów skarbowych.

- 2793 – Wpływy do wyjaśnienia wpłacone na subkonto przeznaczone do wpłat z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych;
- 2797 – Wpływy do wyjaśnienia wpłacone na subkonto przeznaczone do wpłat z tytułu innych podatków.

Już sama nazwa konta 279 wskazuje, że organ podatkowy będzie obowiązany wyjaśnić przyczyny, dla których podatnik spełnił świadczenie pieniężne. Powzięcie tej informacji również jest czynnością organu podatkowego, która zobowiązuje go do przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego celem stwierdzenia, czy u podatnika nie powstała nadpłata.

W świetle powyższych uwag, odwołując się do metody cybernetycznej w badaniach nad prawem⁴², stwierdzić można z całą pewnością, że księgi rachunkowe organów podatkowych są systemami informacyjnymi. Informacja o powstaniu zobowiązania podatkowego, jego wygaszeniu lub przekształceniu się w zaległość podatkową czy też pojawienia się nadpłaty powstaje w wyniku procesu, na który składają się: etap rejestracji i gromadzenia danych, przetwarzania zgromadzonych danych, przygotowania i dystrybucji zestawień końcowych oraz etap przechowywania i archiwizacji danych. Proces ten w literaturze określany jest mianem prowadzenia ksiąg rachunkowych⁴³ i jest on częścią procesu stosowania prawa podatkowego w szerokim tego słowa znaczeniu. Podkreślić trzeba, że – zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy o rachunkowości – na podstawie zapisów na kontach księgi głównej sporządza się na koniec każdego okresu sprawozdawczego, nie rzadziej niż na koniec miesiąca, zestawienie obrotów i sald. Na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych sporządza się, w myśl art. 18 ust. 2 tej ustawy, zestawienia sald wszystkich kont ksiąg pomocniczych, a na dzień inwentaryzacji – zestawienia sald inwentaryzowanej grupy składników aktywów. Należy też powiedzieć, że również naczelnicy urzędów skarbowych, z mocy § 49 ust. 1 Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zasad rachunkowości i planu kont w zakresie ewidencji podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych w organach podatkowych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, obowiązani są na koniec miesiąca, jako okresu sprawozdawczego, uzgadniać obroty miesięczne oraz narastająco od początku roku obroty i salda powstałe na kontach syntetycznych w zakresie ewidencji podatków, sporządzając zestawienie obrotów i sald. Z mocy § 49 ust. 2 tego rozporządzenia na koniec roku kalendarzowego, jako okresu sprawozdawczego, sporządza się zestawienia obrotów i sald kont syntetycznych oraz zestawienia sald kont analitycznych w ramach poszczególnych kont syntetycznych i zestawienia sald kont szczegółowych w ramach poszczególnych kont, do których są prowadzone. W regularnych zatem odstępach czasu organy podatkowe,

⁴² Por. J.P. Tarno, *Przepływ informacji w organach administracji a przepisy normujące administracyjne postępowanie ogólne*, Łódź 1986, s. 11 n.

⁴³ Por. I. Emerling, J. Pfaf, M. Wójcik-Jurkiewicz, *op. cit.*, s. 84

zestawiając obroty i salda kont rozrachunkowych, powinny badać prawidłowość deklaracji oraz dokonanych przez podatników wpłat tytułem wygaszenia zobowiązań podatkowych. Nawet wówczas, gdy fakt powstania zaległości podatkowej albo nadpłaty został przeoczony w momencie księgowania, to prawidłowo prowadzone księgi rachunkowe powinny uchwycić te stany faktyczne na koniec każdego okresu rozrachunkowego – ewidencja księgowa powinna generować tu stosowną informację. Spostrzeżenie to jest istotne dla dalszych rozważań z tego powodu, że przepis § 1 pkt 2 cytowanego rozporządzenia nakazuje prowadzić rachunkowość urzędów skarbowych w taki sposób, aby pozwoliła naczelnikowi tego urzędu na likwidację nadpłat. Szczególną zaś rolę prawodawca wyznaczył tu komórkom rachunkowości urzędów skarbowych, gdyż zgodnie z § 3 pkt 1 i 4 tego rozporządzenia, zadaniem komórki rachunkowości jest przede wszystkim prowadzenie w księgach rachunkowych prawidłowej ewidencji przypisów, odpisów, wpłat, zwrotów i zaliczeń nadpłat z tytułu podatków oraz dokonywanie rozliczeń podatników z tytułu wpłat, nadpłat, zaległości oraz zwrotów podatku⁴⁴. Gromadzenie przy pomocy kont syntetycznych, analitycznych i szczegółowych danych o kwotach należnych i zapłaconych przez podatników, następnie przetwarzanie i interpretacja powstałej w ten sposób informacji oraz jej prezentowanie organowi podatkowemu w ściśle określonych przez prawo odstępach czasu powinno zatem prowadzić do stwierdzenia, że podatnik dokonał wpłaty na konto organu podatkowego, jednak mógł nie być do tego zobowiązany, albo zapłacił więcej, niż powinien. Jeżeli taką informację wygeneruje prowadzony przez naczelnika urzędu skarbowego system księgowości, to dalsze działania powinien on podjąć już w oparciu o przepisy Ordynacji podatkowej.

⁴⁴ Analogicznie opisać można obowiązki organów celnych. W myśl § 17 rozporządzenia konta księgi głównej dla prowadzenia ewidencji podatków, realizowanych przez dyrektora izby celnej i naczelnika urzędu celnego jako organy podatkowe, obejmują m.in. Zespół 1 – Środki pieniężne i rachunki bankowe, w skład którego wchodzi Konto 107 – Kasa, Konto 137 – Rachunek bankowy; Zespół 2 – Rozrachunki i rozliczenia, w skład którego wchodzi Konto 271 – Rozrachunki z podatnikami z tytułu podatków. W myśl § 18 ust. 1 rozporządzenia konta ksiąg pomocniczych dla prowadzenia ewidencji podatków, realizowanych przez dyrektora izby celnej i naczelnika urzędu celnego jako organy podatkowe, obejmują konto 1072 – Wpłaty z tytułu podatków pośrednich, Konto 1077 – Wpłaty z tytułu innych podatków, Konto 1372 – Wpłaty z tytułu podatków pośrednich, Konto 1377 – Wpłaty z tytułu innych podatków, Konto 2712 – Rozrachunki z podatnikami z tytułu podatków pośrednich, Konto 2717 – Rozrachunki z podatnikami z tytułu innych podatków, Konto 2792 – Wpływy do wyjaśnienia wpłacone na subkonto przeznaczone do wpłat z tytułu podatków pośrednich, Konto 2797 – Wpływy do wyjaśnienia wpłacone na subkonto przeznaczone do wpłat z tytułu innych podatków. Gdy idzie zaś o rachunkowość samorządowych organów podatkowych, stwierdzić trzeba, że analogiczne obowiązki wynikają z przepisów Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 czerwca 2006 r. w sprawie zasad rachunkowości i planu kont w zakresie ewidencji podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2006 r. Nr 112, poz. 761). Analogiczne jak w przypadku naczelników urzędów skarbowych są również w tym wypadku zasady księgowania oraz generowana przez rachunkowość informacja.

Gdy w oparciu o informację dostarczoną przez komórkę rachunkowości organ podatkowy stwierdzi, że podatnik nie wskazał podatku, na poczet którego spełnia świadczenie pieniężne, powinien ją uwidocznić jako wymagającą wyjaśnienia. W oparciu o tę informację, powinien, z mocy art. 274a § 1 Ordynacji podatkowej zażądać złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji lub wezwać do jej złożenia, jeżeli deklaracja nie została złożona mimo takiego obowiązku. Informacja generowana przez konto 279 stanowi zatem podstawę do dokonania pierwszych czynności procesowych w formie czynności sprawdzających, zmierzających do stwierdzenia faktu powstania nadpłaty na skutek zapłaty przez podatnika kwoty nienależnej.

Informacja generowana przez saldo Ma konta 271 powinna poddać w wątpliwość poprawność złożonej deklaracji. Przyczyną różnicy pomiędzy kwotą zadeklarowaną a zapłaconą mogą być błędy popełnione przy sporządzaniu deklaracji podatkowej przy zapłacie podatku. W drugim wypadku deklaracja może być sporządzona w sposób zgodny z przepisami prawa podatkowego, zaś podatnik mógł popełnić pomyłkę, płacąc świadczenie pieniężne w kwocie wyższej, niż wynikało to z deklaracji. Aby wyjaśnić powstałe wątpliwości, organ podatkowy powinien podjąć kolejne działania, tym razem w oparciu o art. 274a § 2 Ordynacji podatkowej, a więc wezwać podatnika do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, wskazując przyczyny poddania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych. Jeżeli w wyniku dokonanych czynności naczelnik urzędu skarbowego stwierdzi, że deklaracja zawiera błędy rachunkowe lub inne oczywiste omyłki bądź że wypełniono ją niezgodnie z ustalonymi wymaganiami, z mocy art. 274 § 1 pkt 1 lub 2, w zależności od charakteru i zakresu uchybień koryguje deklarację, dokonując stosownych poprawek lub uzupełnień, jeżeli zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty zwrotu podatku lub wysokości straty w wyniku tej korekty nie przekracza kwoty 1000 zł, albo zwraca się do składającego deklarację o jej skorygowanie oraz złożenie niezbędnych wyjaśnień, wskazując przyczyny, z powodu których informacje zawarte w deklaracji poddaje się w wątpliwość. Jeżeli na skutek dokonanych czynności procesowych organ z urzędu koryguje deklarację, w myśl art. 274 § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej uwierzytelnia kopię skorygowanej deklaracji, a na podstawie art. 274 § 2 pkt 2 tej ustawy doręcza podatnikowi korektę deklaracji wraz z informacją o związanej z korektą deklaracji zmianie wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku bądź wysokości straty, a także informację o braku takich zmian.

Kolejne czynności procesowe organu zmierzają już do likwidacji stwierdzonej z urzędu nadpłaty. Po otrzymaniu informacji o wysokości nadpłaty podatnik powinien złożyć organowi podatkowemu oświadczenie woli o przeznaczeniu stwierdzonej nadpłaty. Podkreślić trzeba, że w myśl art. 76 § 1 Ordynacji podatkowej nadpłaty wraz z ich oprocentowaniem podlegają zwrotowi z urzędu, jeżeli organ podatkowy nie stwierdzi zaległości podatkowych, a podatnik nie zło-

ży wniosku o zaliczenie nadpłaty w całości lub w części na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. W świetle zaś art. 76a § 1 tej ustawy stwierdzić trzeba, że jedynie w sprawach zaliczenia nadpłaty na poczet zaległych oraz bieżących zobowiązań podatkowych wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie. Jeżeli organ podatkowy nie stwierdzi, w oparciu o analizę danych wynikających z prowadzonej rachunkowości, zaległości podatkowych u podatnika, a ten nie złoży organowi podatkowemu oświadczenia woli o zaliczeniu nadpłaty na poczet bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych, naczelnik urzędu skarbowego powinien dokonać zwrotu nadpłaty z urzędu. W ostatnim z wymienionych przypadków postanowienie nie jest wydawane, a organ dokonuje czynności materialno-technicznych w postaci doręczenia informacji o wysokości nadpłaty i spełnienia świadczenia pieniężnego do rąk podatnika.

Prowadzenie ksiąg rachunkowych oraz opisane czynności sprawdzające wyczerpują zakres postępowania w sprawie o nadpłatę stwierdzoną z urzędu w opisanych okolicznościach. Ustawodawca nie przewiduje tu obowiązku wydania decyzji podatkowej, a co za tym idzie – wszczęcia i przeprowadzenia postępowania podatkowego w ścisłym tego słowa znaczeniu, co w dużej mierze skraca tok postępowania. Obowiązku wydania decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty z urzędu nie można dopatrzeć się w art. 74a Ordynacji podatkowej, w myśl którego w przypadkach niewymienionych w art. 73 § 2 i art. 74 wysokość nadpłaty określa organ podatkowy. Użyty w treści tego przepisu zwrot „określa” nie oznacza, że przepis ten zawiera normę kompetencyjną⁴⁵. Prawdą jest, że w doktrynie podnosi się, że „wbrew wykładni językowej tego przepisu, należy raczej przyjąć, że znaczenie normatywne sformułowania «określenie nadpłaty» jest inne w odniesieniu do organu podatkowego, inne zaś w odniesieniu do podatnika”⁴⁶. Podkreślić jednak trzeba, że gdyby w istocie w analizowanym przepisie upatrywać kompetencji do wydania decyzji podatkowej, to zbędnym okazałby się przepis art. 274 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej, który nakazuje organowi podatkowemu doręczyć podatnikowi uwierzytelnioną kopię skorygowanej deklaracji wraz z informacją o związanej z korektą deklaracji zmianie wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku, wysokości straty bądź informację o braku takich zmian. Gdyby organ podatkowy miał obowiązek wydać decyzję określającą wysokość nadpłaty, to zbędnym

⁴⁵ Normy kompetencyjne to normy regulujące formy prawne działania administracji, J. Filipek, *Rola prawa w działalności administracyjnej państwa*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego CCCLXXII. Prace Prawnicze” 1974, s. 67. W nauce podnosi się, że „przepis taki musi wskazywać nie tylko dziedzinę administracji, jakiej dotyczy, ale również określać 1) jaka ma być treść i forma działania organu (decyzja czy czynność materialno-techniczna), 2) w jakim wypadku działanie to może być lub musi być podjęte”; cyt. za: A. Wiktorowska, [w:] *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe i egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, pod red. M. Wierzbowskiego, Warszawa 2002, s. 36.

⁴⁶ B. Brzeziński *et al.*, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002.

byłoby korygowanie i doręczanie podatnikowi deklaracji, jako że korekty stanowią weryfikacje prawidłowości samoobliczenia podatku oraz zastępują treść deklaracji pierwotnej⁴⁷. Celem złożenia deklaracji korygującej jest więc wywołanie takich skutków prawnych, aby organ podatkowy, do którego skierowano korektę, zastosował normę postępowania określoną w art. 21 § 2 Ordynacji podatkowej w odniesieniu do danych zawartych w korekcie, a nie w deklaracji pierwotnej. Organ podatkowy obowiązany jest zatem tak długo czerpać wiedzę o podatku należnym z deklaracji korygującej, jak długo nie zastąpi jej decyzją podatkową albo też podatnik nie dostarczy kolejnej deklaracji korygującej. Jeżeli deklaracja korygująca organu podatkowego nie spotkała się ze sprzeciwem podatnika albo on sam złożył deklarację korygującą, to organ podatkowy nie będzie już mógł wydać decyzji określającej zobowiązanie podatkowe, jako że nie będzie spełniona przesłanka do jej wydania w postaci błędów w deklaracji albo jej braku. Gdy chodzi o określenie wysokości nadpłaty, w oparciu o art. 74a Ordynacji podatkowej, to należy przyjąć językowe brzmienie zwrotu „określić”, co znaczy „podać czas, miejsce, wielkość itp. czegoś, ustalić, wskazać, oznaczyć”⁴⁸. Formą podania podatnikowi wielkości nadpłaty jest czynność materialno-techniczna, przyjmująca formę pisemnej informacji⁴⁹, na co *expressis verbis* wskazuje art. 274 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej. W toku wykładni art. 74a tej ustawy dyrektywy wykładni językowej nie pozwalają nadać zwrotowi „informacja” znaczenia pojęcia „decyzja”, gdyż nie można dwóm różnym terminom nadawać dokładnie tego samego znaczenia⁵⁰. Umieszczenie art. 274 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej przekonuje także, że identyfikacja nadpłaty, ustalenie jej wysokości oraz dokonanie zwrotu nie zawsze wymagają wszczęcia postępowania podatkowego w ścisłym tego słowa znaczeniu i wydania decyzji. Może to mieć miejsce również w formie czynności sprawdzających, które nie kończą się decyzją, lecz inną czynnością urzędową. Jeżeli podatnik jej nie kwestionuje w drodze sprzeciwu korekty deklaracji sporządzonej z urzędu przez naczelnika urzędu skarbowego, nadpłata, zgodnie z art. 77 § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej, podlega zwrotowi w kwocie określonej informacją w terminie trzech miesięcy od dnia upływu terminu do wniesienia sprzeciwu.

W tym miejscu należy podkreślić, że podatnik powinien pamiętać, że z mocy art. 80 § 1 Ordynacji podatkowej prawo do zwrotu nadpłaty podatku wygasa

⁴⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 19 kwietnia 2004 r., sygn. akt I S.A./Ka 804/03 (niepubl.).

⁴⁸ *Nowy słownik języka polskiego*, pod red. E. Sobol, Warszawa 2002, s. 595.

⁴⁹ Z mocy art. 126 w związku z art. 280 Ordynacji podatkowej sprawy podatkowe załatwiane są w formie pisemnej, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej.

⁵⁰ Jeżeli „używa się dwóch odmiennych terminów (np. »rozporządzenie« i »rozrządzenie« majątkiem), to mają one odmienne znaczenie”, Z. Ziemiński, *Logika praktyczna*, Warszawa 2005, s. 238.

po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin jej zwrotu. Z mocy zaś art. 80 § 2 tej ustawy po upływie terminu określonego w § 1 wygasa również prawo do złożenia wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych oraz możliwość zaliczenia nadpłaty na poczet zaległych oraz bieżących zobowiązań podatkowych. Ponieważ zwrot nadpłaty nie jest dokonywany w formie decyzji podatkowej, lecz prawo to konkretyzuje się w ramach czynności materialno-technicznych organu podatkowego, to podatnikowi nie przysługuje prawo do ponaglenia organu w trybie 141 § 1 Ordynacji podatkowej⁵¹. Przyjmując jednak, że czynność materialno-techniczna, w formie której organ dokonuje zwrotu, jest inną czynnością z zakresu administracji publicznej, dotyczącą uprawnień wynikających z przepisów prawa, o której stanowi art. 3 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁵², to tym samym w sytuacji, gdy organ czynności tej nie dokonuje, podatnikowi przysługuje skarga na jego bezczynność, o której stanowi art. 3 § 2 pkt 8, po wyczerpaniu trybu wymaganego przepisem art. 52 § 4 tej ustawy, czyli po wezwaniu organu administracyjnego do usunięcia naruszenia prawa⁵³. Podatnik nie powinien więc godzić się z opieszałością organów podatkowych, tym bardziej że dysponuje instrumentami prawnymi pozwalającymi na jej zwalczanie, a jego bierność może doprowadzić do utraty prawa do zwrotu nadpłaty na skutek jej przedawnienia.

Podkreślić trzeba, że prowadzone w analizowanym trybie postępowania wyjaśniające pozwalają jedynie badać formalną poprawność dokumentów albo ustalić przyczyny niezłożenia deklaracji. Organy podatkowe nie mogą w analizowanym trybie przesłuchiwać świadków, dokonywać oględzin etc. – nie chodzi tu bowiem o ustalenie prawa do ulgi podatkowej. Organy podatkowe nie mogą też korzystać z tzw. kontroli krzyżowych, gdyż czynności te mogą być wykorzystywane jedynie w związku z kontrolą lub postępowaniem podatkowym⁵⁴. Nie ma natomiast przeszkód, aby organy wykorzystały informacje podatkowe, choć zgromadzone w tej procedurze mogą mieć charakter jedynie odciażający, zatem nie mogą stanowić samodzielnej podstawy odmówienia podatnikowi prawa⁵⁵, w tym przypadku do zwrotu nadpłaty. Zakres dopuszczalnych czynności w toku postępowania wyjaśniającego jest tu zatem ograniczony, co ma wpływać na skrócenie czasu

⁵¹ Ponaglenie jest specyficznym środkiem prawnym, służącym ochronie praw strony w postępowaniu podatkowym, wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 września 2005 r., sygn. FSK 2142/04, Lex nr 194718.

⁵² Dz.U. z 2002 r. Nr 153, poz. 1270 z późn. zm.

⁵³ Por. J. Drosik, *Legitymacja do występowania w postępowaniach spółki dotyczących zobowiązań podatkowych po jej rozwiązaniu*, „Gdańskie Studia Prawnicze. Przegląd Orzecznictwa” 2008, nr 3, s. 91.

⁵⁴ Zob. J. Drosik, *Dopuszczalność dokumentów...*

⁵⁵ Szerzej: J. Drosik, *Warunki legalności...*; *idem*, *Moc dowodowa...*

jego trwania i możliwość jego realizacji w terminach ustawowych wynikających z art. 77 Ordynacji podatkowej. Gdy postępowanie to nie pozawala na usunięcie wątpliwości lub powoduje powstanie kolejnych, organ powinien usunąć je w drodze kolejnej procedury, dającej szersze możliwości badania stanu faktycznego. Jeżeli pojawi się konieczność odmowy przyznania prawa do nadpłaty, organ obowiązany będzie zadeklarować taki stan prawny w formie decyzji, co wymaga przeprowadzenia postępowania podatkowego w ścisłym tego słowa znaczeniu. Gdy postępowanie to potwierdzi zasadność prawa, a termin zwrotu nadpłaty upłynął, organ podatkowy będzie zmuszony zwrócić nadpłatę wraz z odsetkami, stosownie do przepisów art. 78 Ordynacji podatkowej.

Organ podatkowy nie zwróci nadpłaty z urzędu, jeżeli nie może jednocześnie sporządzić za podatnika deklaracji korygującej (art. 274 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej). Wówczas zwraca się do składającego deklarację o jej skorygowanie oraz złożenie niezbędnych wyjaśnień, wskazując przyczyny, z powodu których informacje zawarte w deklaracji poddaje się w wątpliwość. Jeżeli podatnik zgadza się z organem podatkowym, to złożona przez niego deklaracja korygująca nie mieści się w hipotezie art. 274 § 2 pkt 3 Ordynacji podatkowej, co nie pozwala określić nadpłaty w formie informacji. Organ z urzędu nadpłaty zatem nie zwraca lub sytuacja ta lokuje się w hipotezie art. 75 § 2 pkt 1 lit. b ustawy, więc nadpłata może być zwrócona dopiero na wniosek podatnika, złożony wraz z deklaracją korygującą. Podatnik powinien pamiętać, że z mocy art. 79 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty w przypadkach, o których mowa w art. 75 § 2 pkt 1 lit. b wygasa po upływie pięciu lat od dnia złożenia zeznania (deklaracji). Należy zauważyć, że z dniem 1 stycznia 2009 r. przepis art. 79 § 2 ulega zmianie. Od tej daty prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie wygasa po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego⁵⁶. Podkreślenia wymaga, że „postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty może być wszczęte jedynie na wniosek strony. Nie można go natomiast wszcząć z urzędu”⁵⁷, w tym więc przypadku możliwość likwidacji nadpłaty przez organ podatkowy uzależniona jest od dalszych poczynąń podatnika, który nie powinien zbyt długo zwlekać z realizacją swojego prawa, gdyż po upływie terminu wskazanego w ustawie prawo to wygaśnie, uniemożliwiając mu odzyskanie nadpłaty. Jeżeli wniosek o stwierdzenie nadpłaty zostanie złożony wraz z deklaracją podatkową zgodnie z wezwaniem organu podatkowego, ten może zdecydować się na zwrot nadpłaty w oparciu o art. 75 § 4 Ordynacji podatkowej, a zatem bez wydawania decyzji stwierdzającej nadpłatę, można bowiem przyjąć, że decyzja skorygowana w opisanych okolicznościach nie bu-

⁵⁶ Por. art. 1 pkt 20 Ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 209, poz. 1318).

⁵⁷ B. Brzeziński *et al.*, *op. cit.*

dzi już wątpliwości. Szczególnie mocno podkreślić jednak należy, że złożenie „(...) wniosku o stwierdzenie nadpłaty wszczyna postępowanie podatkowe, które nie musi zakończyć się wydaniem decyzji (...)”⁵⁸. W piśmiennictwie podniesiono, że „organ podatkowy nie ma również możliwości wydania decyzji w sytuacji, gdy prawidłowość skorygowanego zeznania nie budzi wątpliwości (...)”⁵⁹. Teza ta nie znajduje jednak potwierdzenia w wynikach wykładni językowej oraz systemowej art. 75 § 4 Ordynacji podatkowej. Po pierwsze, przepis ten odnosi się jedynie do decyzji stwierdzającej nadpłatę, a nie jakiejkolwiek decyzji. W tym miejscu przypomnieć trzeba, że „w doktrynie prawa administracyjnego rozróżnia się (...) materialne i procesowe ujęcie decyzji (...)”⁶⁰. „W znaczeniu materialnym to norma indywidualna, natomiast w znaczeniu formalnym «akt administracyjny zawierający tę normę»”⁶¹. Z mocy art. 74 § 5 organ podatkowy nie wyda zatem normy indywidualnej w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty, niemniej skoro wszczęte zostało postępowanie podatkowe, to należy je już tylko w sposób formalny umorzyć, gdyż nie osiągnie celu, dla którego zostało wszczęte⁶². W analizowanym przypadku organ podatkowy obowiązany będzie zatem wydać decyzję w znaczeniu procesowym o umorzeniu postępowania. Stosując art. 74a Ordynacji podatkowej, organ podatkowy określi nadpłatę, dokonując czynności materialnoprawnej w postaci przelewu nadpłaty na rachunek bankowy podatnika albo jej zwrotu w kasie urzędu skarbowego. Warto w tym miejscu podkreślić, że umorzenie postępowania nie stoi na przeszkodzie wszczęciu nowej sprawy⁶³ – jeżeli podatnik nie będzie się zgadzał z kwotą zwróconej mu nadpłaty może złożyć kolejny wniosek o jej stwierdzenie.

Organ podatkowy samodzielnie jest w stanie stwierdzić, że u danego podatnika powstała nadpłata również wówczas, gdy wyda decyzję ustalającą albo określającą zobowiązanie podatkowe, która następnie zostanie zmieniona, uchylona, stwierdzona zostanie jej nieważność lub zostanie wygaszona, a podatnik zapłaci podatek w wysokości określonej lub ustalonej tą decyzją⁶⁴. Organ z urzędu zna stan rozrachunków z podatnikiem (*via* karty kontowe) z tytułu zobowiązania podatkowego określonego lub ustalonego decyzją – jak się okazało wadliwą. Uchylenie decyzji, ustalającej lub określającej zobowiązanie podatkowe powo-

⁵⁸ L. Etel, *op. cit.*, s. 351.

⁵⁹ D. Mączyński, *Ostatnia nowelizacja Ordynacji podatkowej w zakresie nadpłaty podatku*, „Monitor Podatkowy” 2001, nr 12, Lex nr 31583.

⁶⁰ Cz. Martysz, [w:] G. Łaszczyca, Cz. Martysz, A. Matan, *op. cit.*, s. 650.

⁶¹ Podaję za: J. Zimmerman, *Polska jurysdykcja administracyjna*, Warszawa 1996, s. 130; Cz. Martysz, [w:] G. Łaszczyca, Cz. Martysz, A. Matan, *op. cit.*, s. 651.

⁶² G. Łaszczyca, A. Matan, [w:] G. Łaszczyca, Cz. Martysz, A. Matan, *op. cit.*, s. 624.

⁶³ G. Łaszczyca, [w:] G. Łaszczyca, Cz. Martysz, A. Matan, *op. cit.*, s. 647.

⁶⁴ Trzeba też zauważyć, że zdaniem M. Ślifirczyka, nadpłata powstaje również w przypadku sprostowania decyzji podatkowej w trybie art. 215 § 1 Ordynacji podatkowej, por. M. Ślifirczyk, *Nadpłata podatku*, Kraków 2005, s. 266.

duje, że kwotę wpłaconą w wysokości wynikającej z tych decyzji uznać trzeba za nadpłaconą – gdy decyzja ta zastąpiła deklarację, w której wykazano podatek w niższej wysokości, albo też nienależną – gdy decyzję wydano mimo braku obowiązku podatkowego. Teza ta może wydać się kontrowersyjna, gdyż zdaniem doktryny „samo uchylenie decyzji ustalającej lub jej zmiana nie rozstrzyga jeszcze o wysokości nadpłaty. Organ nie może przestać jedynie np. na wydaniu nowej decyzji ustalającej «niższą» kwotę podatku. Jest też zobowiązany do określenia wysokości nadpłaty na podstawie art. 74a o.p.”⁶⁵ Można jednak wskazać też na pogląd odmienny: „stwierdzenie nadpłaty z urzędu następuje przede wszystkim w związku ze zmianą, uchyleniem lub stwierdzeniem nieważności decyzji, w której wykonaniu dokonano wpłaty (zob. art. 77 § 1 pkt 1 i 3 o.p.). Jeżeli decyzja została uchylona w części lub zmieniona, nadpłatę stwierdza się w takim zakresie, w jakim w odniesieniu do niej zmienił się stan prawny. Samo stwierdzenie nadpłaty nie przybiera wtedy formy orzeczenia, jednak wydane zostanie postanowienie o zaliczeniu lub zwrocie nadpłaty (art. 76a § 1 i art. 76b o.p.)”⁶⁶.

Analizowane tu sytuacje nie lokują się w hipotezach art. 73 § 2 i art. 74 Ordynacji podatkowej. Przyczyną powstania nadpłaty nie był fakt złożenia zeznania rocznego – dla podatników podatku dochodowego, deklaracji podatku akcyzowego – dla podatników podatku akcyzowego, jak również deklaracji o wpłatach z zysku za rok obrotowy – dla jednoosobowych spółek Skarbu Państwa i przedsiębiorstw państwowych. Bezpośrednią przyczyną powstania nadpłaty nie było w tym przypadku również orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego, zatem podatnik nie musi składać wniosku o zwrot nadpłaty w oparciu o art. 74 Ordynacji podatkowej albo stwierdzenie nadpłaty w oparciu o art. 75. Mając zatem na uwadze art. 74a tej ustawy stwierdzić trzeba, że również w tym przypadku nadpłatę określa organ podatkowy, dokonując czynności urzędowej w postaci zwrotu nadpłaty w kasie albo na rachunek bankowy podatnika. Ustalono już, że art. 74a Ordynacji podatkowej nie zawiera normy kompetencyjnej, która nakazuje określać kwoty nadpłat decyzją podatkową. Analizowany tu przypadek lokuje się w hipotezach przepisów art. 274 Ordynacji podatkowej, jako że uchylenie decyzji oznacza albo brak wymagalnego zobowiązania podatkowego, gdy konkretyzowane było tą decyzją na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 1, albo też powrót do deklaracji podatkowej, gdy ta zastąpiona była decyzją np. na mocy art. 21 ust. 3 tej ustawy.

W analizowanych przypadkach organ obowiązany będzie zwrócić nadpłatę z urzędu – uwzględniając przepisy art. 77 § 1 pkt 1 albo 3 Ordynacji podatkowej. Naczelnik urzędu skarbowego powinien znać wartość podatku nadpłaty z urzędu, gdyż zarówno kwota należna, jak i zapłacona powinny być ujawnione na kontach rozrachunkowych. Skoro organ zna wysokość podatku należnego (wywodzi

⁶⁵ L. Etel, *op. cit.*, s. 347.

⁶⁶ A. Huchla, [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, opubl. Lex Administracja Skarbowa.

ją z deklaracji, deklaracji korygującej oraz z decyzji) lub kwot uregulowanych tytułem tego podatku, to prowadzenie postępowania dowodowego byłoby już zbędne. Gdyby przyjąć, że w analizowanej sytuacji należy wszcząć postępowanie, to nie zawierałoby najważniejszego stadium – dowodowego. Przypomnieć trzeba, że zgodnie z art. 187 § 3 Ordynacji podatkowej, fakty znane organowi podatkowemu z urzędu nie wymagają dowodu, należy je jedynie zakomunikować stronie. Znając zaś istotne fakty prawotwórcze z urzędu, „(...) organ nie może żądać od strony określonych dowodów (...) Problem ten należy rozumieć szeroko jako sumę danych (informacji) znajdujących się w urzędzie czy innych jednostkach organizacyjnych, stanowiących aparat pomocniczy danego organu, a nie tylko te, które znajdują się w posiadaniu danego pracownika prowadzącego postępowanie administracyjne. Nieprzestrzeganie tej zasady powoduje przewlekłość postępowania, a także stanowi naruszenie podstawowych zasad postępowania administracyjnego, a w szczególności zasady prawdy obiektywnej, zasady pogłębiania zaufania do organów państwa, praworządności oraz szybkości i prostoty”⁶⁷. Prowadzenie postępowania dowodowego w analizowanym przypadku byłoby zatem zbędne, niepotrzebnie wydłużając okres zwrotu nadpłaty. Interes prawny strony do zwrotu nienależnie pobranych kwot zabezpieczony zaś został przepisami regulującymi termin zwrotu nadpłaty oraz możliwością złożenia skargi na bezczynność organu podatkowego. Trzeba też zauważyć, że prawodawca wyznaczył inny termin zwrotu nadpłaty w sytuacji, gdy wydana została decyzja o zmianie, uchyleniu lub stwierdzeniu nieważności decyzji ustalającej albo określającej wysokość zobowiązania podatkowego⁶⁸, inny w przypadku, gdy nadpłata musi być stwierdzona lub określona decyzją⁶⁹, a jeszcze inny, gdy doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności, uchylającego decyzję organu podatkowego pierwszej instancji lub stwierdzającego jej nieważność⁷⁰. W sytuacji, gdy wolą prawodawcy byłoby, aby w każdym przypadku sprawę nadpłaty rozstrzygać w formie decyzji, powinien być on liczony od daty jej doręczenia. W przeciwnym razie mogłoby dojść do sytuacji, w której organ zwraca nadpłatę, a dopiero później określa jej wysokość.

Podkreślić trzeba, że prezentowana teza znajduje potwierdzenie nie tylko w przywołanych poglądach doktryny, lecz również w orzecznictwie sądowoadministracyjnym, np. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 19 lutego 2002 r. orzekł, że „sytuacja, w której nastąpiło obniżenie wymiaru podatku w wyniku zmiany decyzji określającej zaległość podatkową, nie wymaga stwierdzenia

⁶⁷ A. Matan, [w:] G. Łaszczyca, Cz. Martysz, A. Matan, *op. cit.*, s. 112.

⁶⁸ Zgodnie z art. 77 § 1 pkt 1 lit. a i b Ordynacji podatkowej, nadpłata podlega wówczas zwrotowi w terminie 30 dni od dnia wydania tych decyzji.

⁶⁹ Zgodnie z art. 77 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, nadpłata podlega wówczas zwrotowi w terminie 30 dni od dnia wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę lub określającej jej wysokość.

⁷⁰ Zgodnie z art. 77 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej, nadpłata podlega wówczas zwrotowi w terminie 14 dni od dnia doręczenia orzeczenia.

nadpłaty, ale jej bezpośredniego zwrotu. Jest to czynność, której organ podatkowy dokonuje z urzędu, po uprzednim wydaniu postanowienia w sprawie nadpłaty”⁷¹. Choć wyrok ten dotyczył faktów prawotwórczych, mających miejsce przed dniem 1 stycznia 2003 r., to jednak w dalszym ciągu zachowuje swą aktualność.

Zwrot nadpłaty z mocy prawa będzie miał miejsce również w wypadku wygaśnięcia decyzji, w szczególności z mocy art. 258 § 1 pkt 1 organ podatkowy, który wydał decyzję w pierwszej instancji, stwierdza jej wygaśnięcie, jeżeli stała się bezprzedmiotowa. W myśl art. 258 § 2 ustawy organ podatkowy stwierdza wygaśnięcie decyzji w drodze decyzji, a sytuacja taka będzie miała miejsce w przypadku, gdy w toku postępowania odwoławczego nastąpi stwierdzenie przedawnienia zobowiązania podatkowego. W ocenie NSA „jeżeli przedawnienie zobowiązania podatkowego stwierdzone zostanie w fazie postępowania odwoławczego, organ odwoławczy winien na podstawie art. 233 § 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (...) wydać decyzję o umorzeniu postępowania odwoławczego przez organ odwoławczy (jako bezprzedmiotowego), po czym organ pierwszej instancji, w trybie art. 258 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, powinien stwierdzić wygaśnięcie swojej decyzji, która była przedmiotem zaskarżenia, jako – w zaistniałej sytuacji – również bezprzedmiotowej”⁷².

Na zakończenie podkreślić trzeba, że okoliczności prowadzące do zmiany właściwości organów podatkowych nie mogą skutkować brakiem ich wiedzy o stanie rozrachunków podatników z tytułu ich zobowiązań podatkowych. Gdy chodzi o naczelników urzędów skarbowych, to zgodnie z § 48 ust. 1 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 stycznia 2006 r. w sprawie zasad rachunkowości i planu kont w zakresie ewidencji podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych w organach podatkowych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, w przypadku zmiany dla podatnika właściwości miejscowej lub rzeczowej organu podatkowego, wynikającej z odrębnych przepisów, dokumentacja dotycząca kont podatnika podlega przekazaniu z organu podatkowego właściwego przed zmianą do organu podatkowego właściwego po zmianie w terminie 1 miesiąca od nastąpienia zmiany lub od dnia, w którym organ podatkowy został powiadomiony o zmianie. W myśl § 48 ust. 2 tego rozporządzenia, jeżeli organ podatkowy właściwy po zmianie jest zobowiązany podjąć realizację określonych zaległości lub nadpłat, zgodnie z odrębnymi przepisami o właściwości lub określającymi wierzyciela zaległości, wówczas:

- 1) w organie podatkowym właściwym przed zmianą – zaległości i nadpłaty przekazane do realizacji podlegają wystornowaniu;
- 2) w organie podatkowym właściwym po zmianie – zaległości i nadpłaty przejęte do realizacji ujmują się na odpowiednich kontach podatnika, przy czym

⁷¹ Wyrok NSA z dnia 19 lutego 2002 r., III SA 104/2001, opubl. „Prawo i podatki”, lipiec 2007.

⁷² Wyrok NSA z dnia 24 marca 2006 r., I FSK 774/2005, opubl. <http://www.nsa.gov.pl>.

podstawą ujęcia tych kwot na kontach podatnika jest dowód wewnętrzny, wystawiony na podstawie dokumentu, z którego wynika zmiana właściwości dla podatnika, a pozostałe zapisy na otrzymanych odpisach kont pozostają jako informacja uzupełniająca.

Gdy z kolei organ podatkowy właściwy po zmianie nie jest zobowiązany do podjęcia realizacji określonych zaległości lub nadpłat, zgodnie z odrębnymi przepisami o właściwości lub określającymi wierzyciela zaległości, stosownie do § 48 ust. 3 cyt. rozporządzenia, organ podatkowy właściwy przed zmianą – nie dokonuje wystornowania zaległości i nadpłat. Organ podatkowy właściwy po zmianie nie ujmuje zaś zaległości i nadpłat na odpowiednich kontach podatnika. W organie podatkowym właściwym po zmianie zapisy na otrzymanych odpisach kont pozostają jedynie jako informacja uzupełniająca.

Reasumując powyższe rozważania, można powiedzieć, że ustawodawca nałożył na naczelników urzędów skarbowych obowiązek stwierdzania i likwidacji nadpłat z urzędu, a także zobowiązał ich do dbania o interesy podatników również wówczas, gdy jej stwierdzenie i zwrot mogą nastąpić jedynie na ich wniosek. Ustawodawca dopuszcza możliwość rozstrzygania poszczególnych spraw o nadpłatę w różnych formach prawnych, aby niepotrzebnie nie przedłużać okresu, w którym podatnicy pozostają bez środków pieniężnych, jednocześnie wyposażając organy podatkowe w możliwość wyboru procedury realizacji prawa materialnego w zależności od stopnia skomplikowania sprawy. Z jednakowym zatem zaangażowaniem organy podatkowe powinny dokonywać zarówno wymiaru i poboru podatków, jak też wymiaru oraz zwrotu nadpłat – dopiero wówczas działania organów podatkowych będą przyczyniać się do budowaniu zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa.