

# NADPŁATA I ZWROT PODATKU

ZAGADNIENIE WSPÓLNE  
DOTYCZĄCE REALIZACJI  
UPRAWNIEŃ PODATKOWYCH

Mariusz Popławski

MONOGRAFIE LEX



LEX

a Wolters Kluwer business

# NADPŁATA I ZWROT PODATKU

ZAGADNIENIE WSPÓLNE  
DOTYCZĄCE REALIZACJI  
UPRAWNIENÍ PODATKOWYCH

Mariusz Popławski

Zamów książkę w księgarni internetowej

**proinfo.pl**  
księgarnia internetowa



**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](http://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](mailto:ksiazki@wolterskluwer.pl)

[www.wolterskluwer.pl](http://www.wolterskluwer.pl)

księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://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 zwroty 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



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

### Inne

<b>EKDA</b>	Europejski Kodeks Dobrej Administracji
<b>j.s.t.</b>	jednostka samorządu terytorialnego
<b>KPPUE</b>	Karta Prawa Podatkowych UE
<b>RIO</b>	regionalna izba obrachunkowa
<b>UKS</b>	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 podatnika<sup>1</sup>.

Po drugie, w niektórych systemach prawnych uprawnienia te traktowane są jako roszczenia powstające ze stosunku między dłużnikiem a wierzycielem podatkowym<sup>2</sup>. Z taką sytuacją mamy do czynienia

---

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

<sup>2</sup> Zob. dział 37 ust. 2 NKP.

m.in. w Niemczech, gdzie wyodrębniono m.in. roszczenie o zwrot<sup>3</sup>, obejmujące zapłacone przez podatnika świadczenia w sytuacji braku podstawy prawnej<sup>4</sup>, takie jak podatki, ale także dodatkowe należności podatkowe<sup>5</sup>, 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 podatkowemu<sup>6</sup>. 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 roszczeń<sup>7</sup>. 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 podatnika<sup>8</sup>. W odniesieniu do tych świadczeń przewidziano wspólne następujące zagadnienia: tryb stwierdzania tych należności, zasad zawieszenia procedury ich stwierdzenia, zasad wery-

---

<sup>3</sup> Zob. dział 37 ust. 1 NKP.

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

<sup>5</sup> Zob. dział 3 ust. 4 NKP.

<sup>6</sup> Szerzej w części dotyczącej uprawnień w kontekście roszczeń podatkowych.

<sup>7</sup> Zob. dział 47 NKP.

<sup>8</sup> 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 świadczeń<sup>9</sup>. W niektórych państwach są wprowadzane wspólne zasady dotyczące m.in. stwierdzania i zwrotu nadpłat i niektórych zwrotów podatku<sup>10</sup>.

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 celom 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.

<sup>9</sup> Zob. dział 33 w zw. z działami 106–109 EUP.

<sup>10</sup> 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 obrachunkowych<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> 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 wystarczającym<sup>12</sup>. 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 ponaglenia<sup>13</sup> i skargi na bezczynność organu podatkowego<sup>14</sup>. W tym miejscu należy zwrócić uwagę na dwie kwestie. Po pierwsze, elementem niezbędnym uzyskania uprawnienia do złożenia skargi do sądu administracyjnego na bezczynność organu

---

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

<sup>13</sup> 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.

<sup>14</sup> 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 instancji<sup>15</sup>. 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 sądowej<sup>16</sup>.

**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 administracyjnymi<sup>17</sup> 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 1–3<sup>18</sup> aktów lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczących uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa. Na gruncie tego przepisu można spotkać się z poglądem,

---

<sup>15</sup> 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.

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

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

<sup>18</sup> 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 nadpłatę<sup>19</sup>. 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 kwestii<sup>20</sup>. 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 pieniędzy<sup>21</sup>. 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.**

---

<sup>19</sup> 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.

<sup>20</sup> 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).

<sup>21</sup> 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.



**Mariusz Popławski** – doktor habilitowany nauk prawnych; adiunkt w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; w latach 2005–2011 członek Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku, członek rady programowej dwumiesięcznika „Prawo Pomocy Publicznej”, International Fiscal Association, a także Stowarzyszenia Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Krajów Europy Środkowej i Wschodniej; recenzent zewnętrzny czasopism „Kwartalnik Prawa Podatkowego” oraz „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego”; specjalizuje się w prawie podatkowym; autor licznych publikacji z tego zakresu.

■ Opracowanie stanowi kompleksową analizę wspólnych regulacji dotyczących instytucji nadpłaty i zwrotu podatku, występujących w polskim i zagranicznym systemie prawnym.

■ W monografii szczegółowo omówiono m.in.:

- zwrot nadpłaty lub podatku dochodzony przez podatnika w trybie egzekucji administracyjnej,
- przedawnienie okresu dochodzenia przez organy podatkowe nienależnie przekazanych nadpłat i zwrotów oraz sankcji dotyczących nadpłat i zwrotów,
- zasady odzyskiwania przez państwo nienależnie przekazanej nadpłaty, zwrotu podatku lub innych nienależnie przekazanych uprawnień podatkowych,
- zaliczenie nadpłaty lub zwrotu podatku na poczet długów podatnika,
- zwrot nadpłaty przez płatnika,
- kontrolę nadzorczą wobec organów dokonujących zwrotów nadpłat i przekazujących zwroty podatku.

■ Książka jest skierowana przede wszystkim do praktyków: doradców podatkowych, sędziów, radców prawnych i pracowników organów podatkowych. Zainteresuje również pracowników naukowych oraz studentów prawa i ekonomii.

„Mamy do czynienia z dojrzałą i stojącą na wysokim merytorycznym poziomie pracą. Wypełnia ona istniejącą w polskiej nauce prawa podatkowego lukę dotyczącą zagadnienia uprawnień podatkowych. (...) Na szczególną uwagę zasługują części, w których przedstawiono funkcjonowanie nadpłat i zwrotów podatku z perspektywy organów sprawujących nadzór nad organami zajmującymi się realizacją tych instytucji prawa podatkowego”.

*Prof. zw. dr hab. Leonard Etel*

**PRZEGLĄD  
PODATKOWY**

SERIA REKOMENDOWANA PRZEZ PRZEGLĄD PODATKOWY

ISSN 1897-4392  
ISBN 978-83-264-4584-2



9 788326 445842

**Cena 99 zł**  
(w tym 5% VAT)

**Zamówienia:**

infolinia 801 04 45 45, fax 22 535 80 01

zamowienia.książki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl



9788326445842 W01P01