

Do kiedy przedsiębiorca ma prawo złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty

Warunkiem odzyskania nadpłaty jest obecnie złożenie odpowiedniego wniosku przed upływem terminu przedawnienia. Przepisy się jednak zmieniły i możliwość ubiegania się o podatek nienależnie zapłacony w 2006 roku budzi kontrowersje

Zgodnie z obecnie obowiązującymi przepisami samo złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty podatku od nieruchomości za 2006 rok wraz z korektami deklaracji przed 1 stycznia 2012 roku wystarczy, aby organ mógł orzec o wysokości nadpłaty. Są jednak również niekorzystne rozstrzygnięcia mówiące, że warunkiem stwierdzenia nadpłaty jest wydanie przed końcem roku decyzji określającej wysokość zobowiązania. Zgodnie z innym poglądem termin złożenia korekt deklaracji za rok 2006 upłynął 15 stycznia 2011 r.

Skąd biorą się różnice

Jak wynika z art. 79 § 2 ordynacji podatkowej, wniosek o stwierdzenie nadpłaty powinien być złożony przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Z kolei zgodnie z art. 70 § 1 zobowiązanie przedawnia się z upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Biorąc pod uwagę, że podatek od nieruchomości za dany rok podatkowy osoby prawne uiszczają w tym samym roku (w 12 miesięcznych ratach), zobowiązanie podatkowe za rok 2006 powinno ulec przedawnieniu z końcem roku 2011.

Przepis w tym brzmieniu obowiązuje jednak dopiero od 1 stycznia 2009 r. Według stanu prawnego obowiązującego w roku 2006 wniosek o stwierdzenie nadpłaty powinien zostać

złożony w ciągu pięciu lat, jednak liczonych od dnia złożenia deklaracji podatkowej za dany rok. Skoro zatem termin złożenia deklaracji podatkowej za rok 2006 upłynął 15 stycznia tego roku, pięcioletni termin na złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty upłynąłby 15 stycznia 2011.

Kolejną wątpliwość wynika z rozstrzygnięć wydawanych przez sądy administracyjne. Orzekają one, że postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty powinno być poprzedzone postępowaniem określającym. Upływ terminu przedawnienia (ten, przypomnijmy, w przypadku zobowiązania podatkowego za rok 2006 upływa z końcem roku 2011) powoduje, że postępowanie to powinno zostać umorzone. Część organów podatkowych twierdzi, że w związku z brakiem możliwości kontynuowania postępowania określającego po 31 grudnia 2011 r. po tej dacie nie istnieje również możliwość wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę.

Oba niekorzystne dla podatników stanowiska są jednak naszym zdaniem błędne.

Skutki przedawnienia

Zgodnie z prezentowanym w orzecznictwie sądów administracyjnych poglądem złożenie przez podatnika wniosku o stwierdzenie nadpłaty oznacza, że organ podatkowy powinien jednocześnie wsząć postępowanie określające zobowiązanie podatkowe za okres objęty wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. W wyroku z 22 lute-

5 lat

musi minąć, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, aby zobowiązanie się przedawniło

go 2007 r. (II FSK 345/06) Naczelny Sąd Administracyjny potwierdził, że nie jest możliwe orzekanie przez organy podatkowe w sprawie stwierdzenia nadpłaty (pozytywnie lub negatywnie dla wnioskodawcy) bez uprzedniego określenia podatnikowi wysokości zobowiązania podatkowego. Decyzja w sprawie nadpłaty wydana przez organ podatkowy musi uwzględniać sentencję rozstrzygnięcia w sprawie określenia temu podatnikowi wysokości zobowiązania podatkowego. Co jednak w sytuacji, gdy wniosek o stwierdzenie nadpłaty złożony naprawdę w ostatniej chwili, np. 31 grudnia 2011 r., a więc tuż przed upływem okresu przedawnienia?

Artykuł 208 § 1 ordynacji podatkowej obliguje organ do wydania decyzji o umorzeniu postępowania podatkowego w każdej sytuacji, gdy staje się ono bezprzedmiotowe. Sam przepis wymienia jeden z przypadków, w których takie rozstrzygnięcie powinno zostać podjęte – jest nim przedawnienie zobowiązania podatkowego.

Przepis ten jednak odnosi się do typowej sytuacji. Nie rozstrzyga natomiast jednoznacznie, jak powinien postąpić or-

wygasza po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. A contrario wynika z tego, że w przypadku wniosku o nadpłatę złożonego przed upływem terminu przedawnienia należy orzec również po jego upływie, gdyż postępowanie w takim przypadku nie staje się bezprzedmiotowe w rozumieniu art. 208 § 1 ordynacji podatkowej". Podatnicy mogą również powoływać się na orzeczenie NSA z 14 września 2010 (I FSK 187/09). Podkreślono w nim, że „bardzo istotne znaczenie w prawie podatkowym wiąże się z brakiem równości stron stosunku prawnego w tej dziedzinie prawa, a także z możliwością dużej ingerencji organów administracji publicznej w prawa podatnika. Ponadto przedawnienie, które – jak stwierdzono – pełni funkcje gwarancyjne i stabilizacyjne, we wszystkich gałęziach prawa jest instytucją zastrzeżoną na rzecz dłużnika. Szczególnie jest to istotne w prawie podatkowym. Oznacza to, że podatnik może się powoływać na dobrodziejstwa płynące z instytucji przedawnienia. Takiego uprawnienia zaś nie posiada opieszaty organ podatkowy, który nie może czerpać korzyści z faktu, że w terminie przedawnienia nie zdołał wydać ostatecznej decyzji określającej zobowiązanie podatkowe".

– kpt

• ZDANIEM AUTORA

Aleksander Jarosz

doradca podatkowy,
menedżer w krakowskim biurze
Kancelarii Oleśński & Wspólnicy



Moim zdaniem podatnicy, którzy przed końcem 2011 roku złożą wniosek o stwierdzenie nadpłaty w podatku od nieruchomości za 2006 rok, mogą oczekiwać jego merytorycznego rozpoznania przez organ podatkowy (w oparciu o przepisy ordynacji podatkowej obowiązujące od 2009 r.). Zgodnie ze stanowiskiem sądów administracyjnych nie ma tu znaczenia brak możliwości określenia podatnikowi wysokości zobowiązania podatkowego przez organ podatkowy. Trzeba jednak liczyć się z możliwością sporu w tym zakresie. ■

gan podatkowy, gdy chodzi o stwierdzenie nadpłaty podatku. W grę wchodzi trzy rozwiązania. Organ powinien:

- umorzyć postępowanie określające i tym samym umorzyć postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty,
- umorzyć postępowanie określające, jednak mimo to dalej orzekać w przedmiocie zwrotu nadpłaty,
- kontynuować postępowanie określające, gdyż jest to wskazane z punktu widzenia konieczności orzekania w sprawie nadpłaty podatkowej (z uwagi na to postępowanie określające nie staje się bezprzedmiotowe).

Co wynika z orzecznictwa

Naszym zdaniem, opierając się na wykładni systemowej i celowościowej przepisów, stwierdzić należy, że za prawidłowe powinno zostać uznane jedno z dwóch ostatnich stanowisk. Pogląd ten potwierdza orzecznictwo sądowe. NSA w wyroku z 14 stycznia 2011 r. (I GSK 1174/09) oraz w wyroku z 14 września 2010 r. (I FSK 187/09) – patrz ramka potwierdził, że w przypadku wniosku o nadpłatę złożonego przed upływem terminu przedawnienia należy orzec również po jego upływie, gdyż postępowanie w takim przypadku nie staje się bezprzedmiotowe w rozumieniu art. 208 § 1 ordynacji podatkowej.

Spór o przepisy intertemporalne

W praktyce podatnicy przed odzyskaniem nadpłaconego podatku od nieruchomości muszą niejednokrotnie zmierzyć się z innym problemem. Zdarza się, że organy podatkowe w celu uniknięcia konieczności zwrotu nadpłaconego podatku twierdzą, że w takiej sytuacji zastosowanie powinien mieć art. 79 § 2 ordynacji podatkowej nie w brzmieniu obowiązującym

obecnie, lecz w brzmieniu obowiązującym w momencie powstania nadpłaty. Przypomnijmy, że opierając się na poprzednim stanie prawnym, należałoby przyjąć, że termin przedawnienia zobowiązania za rok 2006 upłynął 15 stycznia 2011 r. Zgodnie z tym poglądem – podzielanym przez część sądów administracyjnych (np. WSA w Krakowie w wyroku z 7 grudnia 2010 r., I SA/Kr1529/10, oraz WSA w Gdańsku w wyroku z 4 grudnia 2010 r., I SA/Gd 875/10) – obecnie podatnikom nie przysługiwałoby już prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty za 2006 rok.

To stanowisko w naszej ocenie nie zasługuje na aprobatę. Ustawa z 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (nowelizująca art. 79 § 2 ordynacji podatkowej w powyższym zakresie) nie zawiera przepisów przejściowych rozgraniczających w czasie zastosowanie tej regulacji.

Decyduje nowe brzmienie

W związku z tym do wniosków o stwierdzenie nadpłaty złożonych po nowelizacji zastosowanie powinien znaleźć przepis w nowym brzmieniu, korzystniejszym dla podatników (obowiązującym w momencie, w którym wniosek o nadpłatę został złożony, a nie w momencie powstania tej nadpłaty). Takie było założenie ustawodawcy, co wynika z uzasadnienia projektu ustawy nowelizującej. Stanowisko to zdaje się również dominować w orzecznictwie sądów administracyjnych (zob. wyroki: WSA we Wrocławiu z 11 sierpnia 2010 r., III SA/Wr 323/10, WSA w Gliwicach z 17 grudnia 2010 r., III SA/Gl 1380/10, WSA w Warszawie z 16 marca 2011 r., III SA/Wa 1612/10).

– Aleksander Jarosz
– Michał Bogacz
aplikant radcowski
we wrocławskim biurze
Kancelarii Oleśński & Wspólnicy

• NA KTÓRE WYROKI WARTO SIĘ POWOŁAĆ

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 14 stycznia 2011 (I GSK 1174/09) zwrócił uwagę na treść art. 208 § 1 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005. Zgodnie z nim, jeśli postępowanie w jakiegokolwiek przyczynę stało się bezprzedmiotowe, organ podatkowy wydaje decyzję o umorzeniu postępowania. Dotyczy to m.in. sytuacji, gdy dochodzi do przedawnienia zobowiązania podatkowego. NSA zauważył, że „Przepis ten w sposób jednoznaczny określa procesowy skutek upływu terminu przedawnienia, który wymaga od organu pierwszej instancji lub organu odwoławczego umorzenia postępowania, w przypadku gdy organ ten nie zdążył orzec przed upływem przedawnienia określonego zobowiązania podatkowego – niezależnie od tego, czy nastąpiło to po zapłacie czy przed zapłatą podatku. Określony w tym przepisie upływ terminu przedawnienia stanowi ujemną przesłankę procesową do orzekania przez organ podatkowy co do przedawnionego zobowiązania podatkowego, gdy skutkuje bezprzedmiotowością postępowania. Wyjątek w tym zakresie musi być określony jednoznacznie w ustawie, jak to ma miejsce np. w przypadku instytucji zwrotu nadpłaty, określonej w art. 79 ordynacji podatkowej, gdzie w § 2 stwierdzono, że prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty