

MARIUSZ POPŁAWSKI

Uniwersytet w Białymstoku

NADPŁATA A PONIESIENIE CIĘŻARU EKONOMICZNEGO PODATKU W POLSKIM PRAWIE PODATKOWYM

1. WPROWADZENIE

Celem niniejszego opracowania jest z jednej strony przedstawienie mankamentów obecnych przepisów dotyczących nadpłaty w prawie podatkowym wynikających z braku jednoznacznego uregulowania sytuacji, gdy nadpłata powstaje u podatnika, który nie ponosi jednak ciężaru ekonomicznego podatku. Z drugiej strony istotne jest również, aby wskazać kierunki zmian legislacyjnych, które mogłyby eliminować te mankamenty. Brak, o którym mowa wyżej, prowadzi do rozdzwięku w orzecznictwie sądów administracyjnych. Na gruncie niektórych orzeczeń podatnicy mogą domagać się odzyskania nadpłaty w podatku od towarów i usług (VAT) także wówczas, gdy nie ponieśli oni ciężaru ekonomicznego podatku¹. Z drugiej strony podjęto uchwałę dotyczącą nadpłaty akcyzy od energii elektrycznej², z której wynika, że nadpłata nie przysługuje, jeżeli ten, kto ją uiścił, nie poniósł z tego tytułu uszczerbku majątkowego.

¹ Wyrok NSA z 5 czerwca 2014 r., II FSK 1586/12; wyrok WSA w Lublinie z 6 lipca 2016 r., I SA/Lu 187/16.

² Uchwała NSA z 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11.

W ramach tego opracowania przedstawione zostaną problemy badawcze, które można zobrazować następującymi pytaniami: czy nadpłata powinna być zwracana każdemu podatnikowi, również jeżeli nie przeniósł on ciężaru ekonomicznego podatku, czy rozwiązanie tej kwestii będzie możliwe jedynie poprzez zmiany w przepisach prawa podatkowego, czy ewentualnie potrzebne są zmiany regulacji zawartych w prawie cywilnym, a dotyczącym bezpodstawnego wzbogacenia.

2. ISTOTA NADPŁATY I JEJ POWSTAWANIE U PODATNIKA, KTÓRY NIE PONOSI CIĘŻARU EKONOMICZNEGO DANEGO PODATKU

Obecnie definicja nadpłaty zawarta jest w art. 72 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa³. Przepis ten zawiera wyliczenie przypadków, które należy traktować jako nadpłatę⁴. Definicja ta z uwagi między innymi na zbytnią kazuistykę jest przedmiotem krytyki w literaturze przedmiotu⁵. Upraszczając analizę tej definicji, przyjąć należy, że nadpłata może wynikać z nadpłacenia podatku lub zapłacenia określonych

³ Tekst jedn. Dz. U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.

⁴ Przepis ten traktuje jako nadpłatę kwoty: podatku pobrane przez płatnika nienależnie lub w wysokości większej od należnej; zobowiązania zapłaconego przez płatnika lub inkasenta, jeżeli w decyzji, o której mowa w art. 30 § 4, określono je nienależnie lub w wysokości większej od należnej; zobowiązania zapłaconego przez osobę trzecią lub spadkobiercę, jeżeli w decyzji o ich odpowiedzialności podatkowej lub decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego spadkodawcy określono je niezależnie lub w wysokości większej od należnej; nienależnie zapłaconych zaległości, o których mowa w art. 52 oraz art. 52a o.p.; odsetek za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek; opłatę prolongacyjną.

⁵ L. ETEL, *Komentarz do art. 72*, [w:] C. KOSKOWSKI i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 210 i n.; M. POPLAWSKI, *Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2014, s. 120 i n.; B. GRUSZCZYŃSKI, *Komentarz do art. 72*, [w:] S. BABIARZ i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 197 i n.; H. DZWONKOWSKI, *Komentarz do art. 72*, [w:] H. *Ordynacja podatkowa*, red. DZWONKOWSKI, Warszawa 2006, s. 182 i n.; M. ŚLIFIRZYK, *Nadpłata podatku*, Kraków 2005, s. 10 i n.; M. IGNASIAK, *Nadpłata podatku – tryb i termin jej zwrotu*, «Przegląd Podatkowy» 5/2006, s. 42-48.

nienależnie jako podatek. Powstawać może ona przy tym w związku z działaniami różnych podmiotów, na przykład podatnika, płatnika, organu podatkowego. Może ona również być konsekwencją różnych okoliczności, na przykład złożenia wadliwej deklaracji czy wydania nieprawidłowej decyzji podatkowej.

Nadpłata powinna być co do zasady zwracana przez organ podatkowy podatnikowi, czyli podmiotowi, który był zobowiązany do zapłaty podatku⁶. Może mieć to oczywiście miejsce dopiero po wyjaśnieniu wszelkich okoliczności związanych z powstaniem nadpłaty, w tym przede wszystkim istnienia nadpłaty i jej wysokości. W tym miejscu zwrócić należy uwagę, że często mogą istnieć sytuacje, w których inny podmiot może być zobowiązany do zapłaty podatku, a inny podmiot może ponieść ciężar ekonomiczny danego podatku, który następnie może okazać się nadpłatą. Problem ten dotyczy przede wszystkim VAT i akcyzy⁷, choć wiele badań poświęconych jest zjawisku zbywalności również w odniesieniu do podatków dochodowych⁸. Jednakże to struktury przede wszystkim podatków pośrednich opierają się na założeniu umożliwiającym przeniesienie ekonomicznego ciężaru podatkowego z podatnika na konsumenta. Obrazując to zjawisko, można wskazać na sytuację, w której podatnikiem w podatku akcyzowym jest producent wyrobów tytoniowych. Ciężar ekonomiczny tego podatku będzie natomiast obciążał przede wszystkim konsumentów tych towarów. Podatnik, u którego formalnie powstała nadpłata (producent), niekoniecznie musi być zatem podmiotem, który rzeczywiście poniósł ekonomiczny ciężar nienależnie zapłaconego podatku (konsument).

Problemy z przenoszeniem obciążeń podatkowych na inne podmioty były przedmiotem rozważań przedstawicieli nie tylko prawa, lecz także ekonomii, którzy podkreślają, że podatek jest płacony przez podatnika

⁶ Jest to uproszczona definicja podatnika, gdyż zgodnie z art. 7 o.p. podatnikiem jest podmiot, na którym ciąży obowiązek podatkowy.

⁷ G. Borowski, *Jak rozumieć nadpłatę w podatku akcyzowym?*, «Glosa» 4/2011, s. 14-17.

⁸ A. HARBERGER, *The incidence of the Corporation Income tax revisited*, «National Tax Journal» 2/2008, s. 303-312.; B. DUNCAN, *The Incidence of Income Taxes*, London 1965, s. 49 i n.

(przedsiębiorcę), który wlicza ten dodatkowy koszt w cenę sprzedanych towarów i usług, żądając od konsumentów zapłaty kwoty netto powiększonej o podatek⁹.

3. PODMIOTY UPRAWNIONE DO NADPŁATY A KWESTIA PONIESIENIA PRZEZ NIE CIĘŻARU EKONOMICZNEGO PODATKU

W kontekście przedmiotowych rozważań istotne jest pytanie o to, czy przepisy w zakresie nadpłaty powinny dopuszczać możliwość otrzymania nadpłaty przez podmiot, który nie poniósł ciężaru ekonomicznego podatku. Precyzując tę kwestię, zapytać można bowiem o to, czy na przykład producent określonych towarów, jeśli zapłaci akcyzę nienależnie (np. zastosował przepisy prawa podatkowego, które okazały się niezgodne z prawem UE) lub w wysokości wyższej od należnej (np. zastosował stawkę wyższą od należnej), powinien móc odzyskać tę kwotę jako nadpłatę, również w przypadku, gdy nie poniósł ciężaru ekonomicznego danego podatku, ponieważ przerzucił ciężar tego podatku na konsumenta. Obecnie kwestia ta nie jest w ogóle uregulowana na gruncie obecnych regulacji dotyczących nadpłaty. Brak regulacji dotyczącej tej kwestii stanowił przyczynę rozbieżności w orzecznictwie¹⁰, był też przedmiotem ożywionej dyskusji w literaturze¹¹. Dodać przy

⁹ Por. R. MUSGRAVE, M. KRZYŻANIAK, *The Shifting of the Corporation Income Tax*, Baltimore 1963, s. 130 i n.; A. HARBERGER, *op. cit.*; A. ATKINSON, J. STIGLITZ, *Lectures on Public Economics*, McGraw-Hill 1980, s. 75 i n.

¹⁰ Wyrok TK z 6 marca 2002 r., P 7/00, Dz. U. Nr 23, poz. 242; uchwała całego składu Izby Gospodarczej NSA z 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11, «ONSAiWSA» 5/2011, s. 93 i n.; uchwała NSA z 13 lipca 2009 r., I FPS 4/09, «ONSAiWSA» 6/2009, poz. 102.

¹¹ Por. B. BRZEZIŃSKI, *Glosa do postanowienia NSA z dnia 3.02.2011 r.*, I GSK 262/10, «Przegląd Orzecznictwa Podatkowego» 3/2011, s. 15-18; M. POPLAWSKI, *op. cit.*, s. 120 i n.; IDEM, *Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2014, s. 95 i n.; K. LASIŃSKI-SULECKI, W. MORAWSKI, *Zwrot nadpłaty na skutek niezgodności prawa polskiego z prawem unijnym*, [w:] *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, red. B. BRZEZIŃSKI, Warszawa 2013, s. 105 i n.; K. LASIŃSKI-SULECKI, W. MORAWSKI, *Glosa do wyroku WSA w Gliwicach z dnia 9.01.2008 r.*, III SA/Gl844/07, «Przegląd

tym należy, że przedmiotowa kwestia ma bardzo poważny wymiar finansowy. Wysokość nadpłat, które powinny być ocenione w kontekście bezpodstawnego wzbogacenia, może wynosić w skali państwa do kilkunastu miliardów złotych rocznie. Sam tylko problem nadpłaty w podatku akcyzowym od energii elektrycznej zapłaconym przez producenta, który

Orzecznictwa Podatkowego» 6/2008, s. 919-922; K. LASIŃSKI-SULECKI, W. MORAWSKI, *Zwrot nadpłaty podatku konsumpcyjnego pobranego niezgodnie z prawem wspólnotowym w orzecznictwie sądów polskich i Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, «Przegląd Orzecznictwa Podatkowego» 3/2009, s. 197-208.; K. LASIŃSKI-SULECKI, W. MORAWSKI, *Czy nadpłatę trzeba podatnikowi zwrócić? Glosa do uchwały NSA z 22.06.2011 r.*, I GSP 1/11, «Przegląd Podatkowy» 10/2011, s. 47-53.; H. FILIPCZYK, *Nadpłata w podatku akcyzowym od energii elektrycznej, zapłaconym przez producenta – stan po uchwale*, «Prawo i Podatki» 3/2012, s. 15-18.; M. KIEŁBOWSKI, *Zwrot nienależnie pobranej akcyzy. Glosa do uchwały NSA z dnia 13.07.2009 r.*, I FPS 4/09, «Przegląd Podatkowy» 5/2010, s. 48-53.; K. KŁOSKOWSKI, *Ciężar ekonomiczny podatku jako przesłanka zwrotu nadpłaty w podatku akcyzowym*, «Doradztwo Podatkowe» 4/2008, s. 28-31; A. KRZYWOŃ, *Konstytucyjne aspekty nadpłaty podatkowej*, «Przegląd Legislacyjny» 4/2010, s. 87-93; E. LEWANDOWSKA, *Uniwersalizm instytucji bezpodstawnego wzbogacenia a nienależne świadczenie na rzecz organu podatkowego*, «Studia Prawnoustrojowe» 28/2015, s. 201-213; E. ŁĘTOWSKA, *Zwrot nadpłaconej akcyzy, czyli między zasadą effet utile i redukcjonalizmem interpretacyjnym sądów krajowych (cz. I)*, «Europejski Przegląd Sądowy» 12/2011, s. 4-10; E. Łętońska, *Zwrot nadpłaconej akcyzy, czyli między zasadą effet utile i redukcjonalizmem interpretacyjnym sądów krajowych (cz. II)*, «Europejski Przegląd Sądowy» 2012/1, s. 4-7; A. OLESIŃSKA, *Stwierdzenie nadpłaty a zwrot nadpłaty podatku akcyzowego (pytania prawne skierowane na tle pytania prawnego skierowanego do TK)*, «Przegląd Orzecznictwa Podatkowego» 6/2010, s. 523-529; K. PACHNIK, *Glosa do uchwały NSA z dnia 22.06.2011 r.*, I GSP 1/11, «Lex/el.» 2011; A. SARNA, *Powstanie nadpłaty wynikającej z orzeczenia ETS*, «Prawo i Podatki» 5/2010, s. 12-15; M. ŚLIFIR-CZYK, *Instytucja nadpłaty podatku w świetle uchwały NSA z 22.06.2011 r.*, «Jurysdykcja Podatkowa» 5/2011, s. 5-18; IDEM, *Zarzut przerzucenia przez podatnika ciężaru nienależnego podatku na inne podmioty jako ograniczenie prawa do zwrotu nadpłaty w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego* Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego, red. P. J. LEWKOWICZ, J. STANKIEWICZ, Białystok 2010, s. 465-473; IDEM, *Orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Zarzut przerzucenia ciężaru nienależnego podatku jako ograniczenie prawa do otrzymania zwrotu nadpłaty podatku*, [w:] *'Ius fiscale'*. Studia z Dziedziny Prawa Finansowego. Księga Pamiątkowa Dedykowana Profesorowi Marianowi Weralskiemu, red. H. LITWIŃCZUK, Warszawa 2012, s. 247-259.

został rozstrzygnięty w uchwale NSA z 22 czerwca 2011 r.¹², dotyczył kilkunastu miliardów złotych.

Punktem wyjścia do odniesienia się do tej kwestii powinno być twierdzenie, zgodnie z którym na nienależnie zapłaconym podatku nie powinno korzystać ani państwo, ani podatnik czy inny podmiot, czyli na przykład konsument. W założeniu nikt także na jej powstaniu nie powinien tracić. Konstrukcja instytucji nadpłaty powinna mieć na celu przede wszystkim restytucję majątku pobranego lub zapłaconego nienależnie. Przyjmując te założenia i odnosząc się do wskazanego wyżej pytania, opowiedzieć się należy za stanowiskiem, zgodnie z którym nadpłata nie powinna być zwracana podatnikowi, który nie poniósł ciężaru ekonomicznego podatku. W przeciwnym wypadku rozwiązania prawne w zakresie nadpłaty prowadziłyby do bezpodstawnego wzbogacenia podatnika. W literaturze przedmiotu można również spotkać się z podobnym stanowiskiem¹³, choć odnaleźć można też takie, w którym popiera się odmienny pogląd¹⁴.

4. POSTULOWANE KIERUNKI DZIAŁAŃ LEGISLACYJNYCH DOTYCZĄCYCH NADPŁATY W KONTEKŚCIE CIĘŻARU EKONOMICZNEGO PODATKU

Jak wskazano wyżej, wprowadzając zmiany w instytucji nadpłaty, powinno się dążyć do sytuacji, w której będzie ona przysługiwała wyłącznie podatnikowi, który poniósł ciężar ekonomiczny podatku.

Biorąc to pod uwagę, zasadne wydaje się wprowadzenie regulacji prawnych umożliwiających odmowę zwrotu nadpłaty w przypadku udowodnienia przez organ podatkowy, że nastąpi bezpodstawne wzbogacenie w wyniku zwrotu takiej nadpłaty. Niemniej istniejące mechanizmy prawne związane z instytucją nadpłaty, zwłaszcza te funkcjonujące na gruncie prawa cywilnego, nie powinny ograniczać praw konsumentów

¹² I GSP 1/11.

¹³ M. POPŁAWSKI, *op. cit.*, s. 120 i n.

¹⁴ Por. niektóre opracowania wskazane w przyp. 11.

i dopuszczać do sytuacji, w której podmiotem bezpodstawnie wzbogaconym z powodu nienależnej zapłaty podatku lub kwoty wyższej niż należna będzie państwo. Ponadto przyjmowane w tym zakresie rozwiązania legislacyjne powinny uwzględniać orzecznictwo TSUE¹⁵.

Kształtując przepisy dotyczące nadpłaty w aspekcie ciężaru ekonomicznego podatku, pomocne mogą być propozycje legislacyjne przygotowane w ramach tzw. nowej ordynacji podatkowej przygotowanej przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego (KKOPP)¹⁶. Podmiot ten przedstawił wyniki swych prac Ministrowi Finansów w połowie 2018 r. Zaproponowane przez KKOPP propozycje regulacji dotyczące nadpłaty uzupełniono następnie przede wszystkim poprzez wprowadzenie procedury zwrotu nadpłaty w przypadku bezpodstawnego wzbogacenia, o czym mowa w dalszej części niniejszego opracowania¹⁷.

Propozycje legislacyjne opracowane przez KKOPP przewidywały między innymi wprowadzenie nowej definicji nadpłaty¹⁸. Zgodnie z nią za nadpłatę uważa się kwotę nadpłaconego podatku lub zapłaconą nienależnie jako podatek. Wprowadzono jednocześnie rozwiązanie, zgodnie z którym przepisu zawierającego tę definicję nie stosuje się, jeżeli organ podatkowy udowodni, że w wyniku zwrotu kwoty nadpłaconego podatku lub zapłaconej nienależnie jako podatek nastąpi bezpodstawne wzbogacenie. Regulacja ta zawiera zatem warunek wyłączający uznanie kwoty za nadpłatę, w związku z którą organ podatkowy będzie mógł odmówić dokonania zwrotu należności, która spełnia co do zasady

¹⁵ Por. m.in. wyrok TSUE z 20 października 2011 r. w sprawie C-94/10, *Danfoss A/S, Sauer-Danfoss ApS v. Skatteministeriet*, «Przegląd Podatkowy» 12/2011, s. 51; por. także wyrok ETS z 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06, *Marks & Spencer*, «Przegląd Podatkowy» 6/2008, s. 49 i n.; wyrok ETS z 9 lutego 1999 r. w sprawie C-343/96, *Dilexport Srl v. Amministrazione delle Finanze dello Stato*, «ECR» 2/1999, s. I-579; wyrok ETS z 14 stycznia 1997 r. w sprawie C-192/95, *Société Comateb i in. v. Directeur Général des Douanes et Droits Indirects*, «ECR» 1/1997, s. I-00165.

¹⁶ L ETEL i in., *Nowa Ordynacja podatkowa: z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017, s. 282 i n.

¹⁷ *Projekt ustawy ordynacja podatkowa wraz z uzasadnieniem*, [http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/Projekty/8-020-1338-2019/\\$file/8-020-1338-2019.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/Projekty/8-020-1338-2019/$file/8-020-1338-2019.pdf) (dostęp 2 stycznia 2020 r.), dalej: nowa ordynacja podatkowa.

¹⁸ L ETEL i in., *Nowa Ordynacja podatkowa...*, s. 282 i n.

warunki definicji nadpłaty, jeśli wykaże, że w wyniku zwrotu tej kwoty nastąpi bezpodstawne wzbogacenie osoby uprawnionej do uzyskania nadpłaty¹⁹. Podnieść należy, że uregulowanie w ten sposób kwestii bezpodstawnego wzbogacenia nie będzie oznaczało, że uzasadnienie wniosku o stwierdzenie nadpłaty przez podatnika będzie utrudnione w zakresie przeprowadzenia dowodu w porównaniu z rozwiązaniami obecnie obowiązującymi, gdyż słusznie się wskazuje, że to organ podatkowy będzie musiał udowodnić, że podatnik uzyska bezpodstawne wzbogacenie w wyniku zwrotu nadpłaty, aby móc odmówić jej zwrotu²⁰. Podkreślić jednocześnie należy, że zawarte w tym przepisie pojęcie „bezpodstawne wzbogacenie” pojawiło się również w orzecznictwie TSUE, akceptującym regulację prawa krajowego, które przewidują odmowę zwrotu podatków pobranych nienależnie w sytuacji, gdyby taki zwrot powodował bezpodstawne wzbogacenie podmiotów uprawnionych²¹.

W ramach proponowanej w nowej ordynacji podatkowej procedury zwrotu nadpłaty przewidziano szczególną decyzję podatkową dotyczącą odmowy stwierdzenia nadpłaty podatnikowi, który mógłby uzyskać bezpodstawne wzbogacenie. Jeżeli bowiem organ podatkowy udowodni, że w wyniku zwrotu kwoty nadpłaconego podatku lub zapłaconej nienależnie jako podatek nastąpi bezpodstawne wzbogacenie, organ podatkowy w decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty określa kwotę nadpłaconego podatku lub kwotę zapłaconą nienależnie jako podatek, których ciężar zapłaty nie został poniesiony przez podatnika²². Decyzja taka oznacza, że wnioskodawcy, którym najczęściej jest podatnik, nadpłata nie zostanie zwrócona, ponieważ nie poniósł on ciężaru ekonomicznego podatku²³. W tym akcie uregulowano jednocześnie procedurę mającą na celu doprowadzenie do sytuacji, gdy nadpłacony podatek lub kwota zapłacona jako podatek w sensie ekonomicznym zostanie zwrócona podmiotom,

¹⁹ *Ibidem*.

²⁰ *Ibidem*.

²¹ Por. np. wyroki TSUE: w sprawie 68/79, *Hans Just*, ECLI:EU:C:1980:57; w sprawie C-343/96, *Dilexport*, ECLI:EU:C:1999:59; w sprawie C-309/06, *Marks & Spencer*, ECLI:EU:C:2008:211

²² Por. art. 193 projektu ustawy ordynacja podatkowa.

²³ *Ibidem*.

które poniosły ekonomiczny jej ciężar²⁴. Będzie to jednak następowało za pośrednictwem podmiotu, który je uiścił, czyli podatnika. Będzie to polegało na tym, że podatnik po złożeniu dodatkowego wniosku będzie mógł zażądać zwrotu tej nadpłaty pod warunkiem, że zobowiąże się ją przekazać podmiotom, które poniosły ciężar ekonomiczny podatku. Procedura zwrotu nadpłaty będzie zatem dwuetapowa. W pierwszym etapie organ podatkowy dokonuje zwrotu kwoty zobowiązanemu na jego wniosek. W drugim etapie zobowiązany zwraca kwoty podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty podatku²⁵. Rozwiązanie to będzie zatem prowadziło do wyeliminowania sytuacji, w której w wyniku odmowy stwierdzenia nadpłaty z uwagi na wystąpienie przesłanki bezpodstawnego wzbogacenia, nadpłacony podatek lub kwota zapłacona nienależnie jako podatek pozostaje nienależnym przysporzeniem Skarbu Państwa²⁶. W przypadku bowiem braku takiego uregulowania zapłata nienależnego podatku mogłaby być, przynajmniej w pewnych przypadkach, kwalifikowana jako zdarzenie prawne stanowiące źródło zobowiązania cywilnoprawnego z tytułu bezpodstawnego wzbogacenia Skarbu Państwa kosztem jednostki²⁷. Natomiast brak pełnego uregulowania tej kwestii wyłączałby dopuszczalność odwoływania się do instytucji bezpodstawnego wzbogacenia na gruncie przepisów prawa cywilnego²⁸.

²⁴ Por. art. 197 i n. i uzasadnienia do tych przepisów zawartych [w:] *Projekt ustawy ordynacja podatkowa...*

²⁵ *Ibidem.*

²⁶ *Ibidem.*

²⁷ *Ibidem.*

²⁸ Por. np. wyrok NSA z 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11; wyrok WSA w Bydgoszczy z 18 listopada 2015 r., I SA/Bd 860/15.

5. PROBLEMY ZWIĄZANE Z WPROWADZANIEM ROZWIĄZAŃ LEGISLACYJNYCH DOTYCZĄCYCH NADPŁATY W KONTEKŚCIE CIĘŻARU EKONOMICZNEGO PODATKU

Uznając za słuszne propozycje rozwiązań legislacyjnych przygotowanych przez KKOPP i MF dotyczących nadpłaty, które zostały przedstawione w projekcie nowej ordynacji podatkowej, należy zwrócić uwagę na następujące problemy, które powinny być przedmiotem szerszych badań, a następnie ewentualnie być przedmiotem dodatkowych rozwiązań legislacyjnych. Przede wszystkim należałoby podjąć próbę opracowania wytycznych, które powinny być brane pod uwagę przez organy podatkowe prowadzące postępowanie dowodowe mające na celu weryfikację istnienia możliwości powstania bezpodstawnego wzbogacenia w przypadku zwrotu podatnikowi nadpłaty. Rozwiązanie to uzupełniałoby opisany w poprzednim punkcie niniejszego opracowania mechanizm zaproponowany przez KKOPP, a dotyczący sytuacji, w której przepisu zawierającego definicję nie stosuje się, jeżeli organ podatkowy udowodni, że w wyniku zwrotu kwoty nadpłaconego podatku lub zapłaconej nienależnie jako podatek nastąpi bezpodstawne wzbogacenie. Wytyczne, o których mowa wyżej, mogłyby mieć postać na przykład przepisów wykonawczych dotyczących tej materii, wydanych na podstawie upoważnienia wprowadzonego w ordynacji podatkowej. Wytyczne te będą mogły zostać wypracowane w oparciu o analizę ekonomiczną określonych kategorii spraw podatkowych. W ramach tych badań należy przyjąć założenie, że mogą mieć miejsce różne sytuacje²⁹. Wraz z nadpłaceniem podatku lub zapłaceniem określonej kwoty nienależnie jako podatek, ciężar ekonomiczny może zostać przerzucony na konsumenta w części lub w całości, ale podkreśla się również, że wraz z powstaniem nadpłaty przeniesienie ciężaru podatku na konsumenta nie musi jednak mieć miejsca w ogóle³⁰. Ciężar ten mógł bowiem ponieść podatnik,

²⁹ A. WILDOWICZ-GIEGIEL, A. WYSZKOWSKI, *Ekonomiczne aspekty bezpodstawnego wzbogacenia a nadpłata*, [w:] M. POPŁAWSKI (kierownik), *Wniosek o finansowanie projektu badawczego z zakresu badań podstawowych – OPUS*, pt. *Nadpłata a bezpodstawne wzbogacenie w polskim prawie podatkowym*, Nr 393607.

³⁰ *Ibidem*.

który nie chcąc przerzucić tego ciężaru na konsumenta, na przykład zmniejszył swój zysk, a nawet mógł ponieść stratę³¹. Biorąc powyższe pod uwagę, w ramach realizacji tego celu badań, należy ustalić, w jakich przypadkach zwrot nadpłaty podatnikowi domagającemu się zwrotu tej należności w VAT lub w podatku akcyzowym będzie prowadził do jego bezpodstawnego wzbogacenia, a kiedy taki skutek nie nastąpi³². Analizie powinny podlegać kategorie elementów ekonomicznych, które powinny być brane pod uwagę przez organ podatkowy z uwagi na fakt, że podmioty te są obciążone ciężarem dowodzenia³³. Z teorii ekonomii i finansów publicznych wynika, że łatwość przenoszenia obciążeń podatkowych na inne podmioty zależy głównie od warunków rynkowych, a więc elastyczności popytu na dane dobro oraz elastyczności podaży³⁴. Warto wziąć pod uwagę rodzaj dobra, preferencje konsumentów i dostępność substytutów; istotny wpływ mają również takie czynniki, jak forma rynku oraz mobilność kapitału czy konstrukcja podatku³⁵. Podkreślić należy, że z perspektywy podatnika (przedsiębiorcy) przerzucalność (incydencja) podatkowa stanowi natomiast element strategii podatkowej, a wybór tej strategii zależy nie tylko wyłącznie od czynników rynkowych³⁶. Ważną rolę w tym procesie odgrywają zarówno czynniki instytucjonalne, jak i behawioralne³⁷. Istotnym zagadnieniem będzie także kwestia możliwości identyfikacji konsumenta przez podatnika. Z tego punktu widzenia należałoby analizować dwa warianty³⁸. W pierwszym, gdy każdy odbiorca jest identyfikowalny (np. w przypadku sprzedaży gazu), podatnik mógłby nadpłatę zwracać swym odbiorcom,

³¹ *Ibidem.*

³² *Ibidem.*

³³ *Ibidem.*

³⁴ J.M. BUCHANAN, *Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Individual Choice*, Chapel Hill 1967, s. 17 i n.; A. MORONE, P. MORONE, F. NEMORE, *Tax Incidence, behavioral Economics and Laboratory Experiments*, «A Review of Literature» 6/2016, s. 103 i n.

³⁵ *Ibidem.*

³⁶ A. WILDOWICZ-GIEGIEL, A. WYSZKOWSKI, *op. cit.*

³⁷ *Ibidem.*

³⁸ *Ibidem.*

zatem nie zaistniałby fakt bezpodstawnego wzbogacenia³⁹. W drugim przypadku (np. w przypadku zbycia wyrobów farmaceutycznych) przy braku identyfikacji konsumentów, fakt istnienia nadpłaty i jej zwrot podatnikowi sprawi, że bezpodstawnie się on wzbogaci, bowiem nie będzie w stanie zidentyfikować konsumenta ponoszącego ekonomiczny ciężar podatku⁴⁰. Dzięki przeprowadzonym badaniom możliwe będzie zaproponowanie takich regulacji, które uwzględnić będą wspomnianą specyfikę badanej materii.

Dodatkowo przyjmowane rozwiązania (wytyczne) we wspomnianym wyżej zakresie muszą jednakże uwzględniać orzecznictwo TSUE⁴¹, w tym między innymi: zakaz przyjmowania domniemania przerzucalności ciężaru opodatkowania na konsumenta i zakaz obarczania podatnika obowiązkiem wykazania, że podatek nie został przerzucony na podmioty trzecie, zakaz przyjmowania domniemania, że podwyższenie ceny o kwotę podatku automatycznie oznacza przerzucenie ciężaru tego podatku. Przyjęte rozwiązania powinny jednocześnie brać pod uwagę aspekty ekonomiczne związane z przeniesieniem obciążenia podatkowego na konsumenta. Powinny się one również opierać na założeniu, że obowiązek gromadzenia dowodów spoczywa na organie podatkowym, który dysponuje narzędziami prawnymi umożliwiającymi żądanie od podatnika określonych dowodów (dokumentów), których przechowywanie jest jego obowiązkiem.

Ponadto regulacje znajdujące się w obecnie obowiązującej lub projektowanej nowej ordynacji mogą zostać wzmocnione o dodatkowe rozwiązania prawne dotyczące możliwości dochodzenia nadpłaty. Brak jest bowiem między innymi instrumentu, który umożliwi dochodzenie nadpłaty w przypadku, gdy pobrano podatek na podstawie określonej wykładni przepisów, gdy jednocześnie po pobraniu podatku zmienia się ich wykładnia na korzyść podatnika/konsumenta lub gdy będzie miała zastosowanie ochrona wynikająca z zasady zaufania podatnika

³⁹ *Ibidem*.

⁴⁰ *Ibidem*.

⁴¹ Por. wskazane już wyżej wyroki TSUE: w sprawie 68/79, *Hans Just*, ECLI:EU:C:1980:57; w sprawie C-343/96, *Dilexport*, ECLI:EU:C:1999:59; w sprawie C-309/06, *Marks & Spencer*, ECLI:EU:C:2008:211.

do wyjaśnień lub informacji organów podatkowych. Chodzi zatem o wprowadzenie mechanizmu, który prowadziłby do wyeliminowania w większym stopniu skutków sytuacji, w której dochodzi do nieuzasadnionego wzbogacenia państwa kosztem konsumenta. Problem ten wymaga modyfikacji przepisów prawa podatkowego, ale także odnoszących się do prawa cywilnego. W tej sprawie można byłoby wprowadzić pewne mechanizmy, na przykład: potwierdzenie przez organy krajowej administracji podatkowej zmian w interpretacji prawa podatkowego, która może działać na korzyść podatnika/konsumenta (instytucji prawa podatkowego), uprawnienia nabywcy do żądania obniżenia ceny oraz roszczenia podatnika o zwrot określonej kwoty należnej konsumentowi (sprzedawca lub świadczący usługę) w związku z potwierdzeniem zmiany interpretacji przepisów prawa podatkowego (instytucja prawa cywilnego), a także uprawnienia podatnika do dochodzenia zwrotu nadpłaty (instytucja prawa podatkowego). Alternatywnie można rozważyć jedynie wprowadzenie pierwszego elementu, tj. potwierdzenie przez organy krajowej administracji podatkowej zmian w interpretacji prawa podatkowego na korzyść podatnika/konsumenta (instytucji prawa podatkowego) oraz umożliwienie konsumentowi skorzystanie z prawa do dochodzenia nieuzasadnionego wzbogacenia przed sądem cywilnym. W obu tych sytuacjach uzasadnione wydaje się jednak wprowadzenie mechanizmu potwierdzania przez organy krajowej administracji podatkowej zmiany w interpretacji prawa podatkowego na korzyść podatnika/konsumenta (instytucji prawa podatkowego), ponieważ trudno jest założyć, że sąd cywilny rozpatrujący wniosek konsumenta o zwrot nieuzasadnionego wzbogacenia mógłby sam potwierdzić zmianę interpretacji przepisów podatkowych, zwłaszcza jeśli wiąże się to z działaniami podejmowanymi wyłącznie przez organy podatkowe, na przykład nowelizacja interpretacji wiąże się ze zmianą interpretacji prawa podatkowego lub ochrona podatnika związana jest z uwagami, wyjaśnieniami lub informacjami przekazywanymi przez organy podatkowe.

6. WNIOSKI

Z niniejszego opracowania wynikają następujące spostrzeżenia, które stanowią jednocześnie odniesienie się do problemów badawczych wskazanych we wstępie.

Po pierwsze, w praktyce często mogą istnieć sytuacje, w których inny podmiot może być zobowiązany do zapłaty podatku, a inny podmiot może ponieść ciężar ekonomiczny danego podatku, który następnie może okazać się nadpłatą. Dotyczy to przede wszystkim VAT i akcyzy. Konstrukcje przede wszystkim podatków pośrednich opierają się bowiem na założeniu umożliwiającym przeniesienie ekonomicznego ciężaru podatkowego z podatnika na konsumenta.

Po drugie, na gruncie obecnych przepisów ordynacji podatkowej brak jest jednoznacznej regulacji, która jednoznacznie rozstrzyga, czy podatnik, u którego powstanie nadpłata (zapłaci podatek nienależnie lub uiścił go w wysokości wyższej od należnej), powinien móc odzyskać tę kwotę jako nadpłatę w przypadku, gdy podmiot ten nie poniósł ciężaru ekonomicznego danego podatku. Zasadne jest zatem wprowadzenie rozwiązań legislacyjnych, które wyeliminują ten mankament.

Po trzecie, wprowadzając określone regulacje, należy przyjąć założenie, zgodnie z którym na nienależnie zapłaconym podatku nie powinno korzystać ani państwo, ani podatnik czy konsument towaru lub usługi.

Po czwarte, wprowadzane rozwiązania powinny skutkować tym, że nadpłata nie powinna być zwracana podatnikowi, który nie poniósł ciężaru ekonomicznego podatku. W przeciwnym wypadku rozwiązania prawne w zakresie nadpłaty prowadziłyby do bezpodstawnego wzbogacenia podatnika.

Po piąte, kształtując przepisy dotyczące nadpłaty w aspekcie ciężaru ekonomicznego podatku, z pewnością pomocne będą propozycje legislacyjne przygotowane w ramach tzw. nowej ordynacji podatkowej przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego. W konsekwencji zasadne wydaje się wprowadzenie regulacji prawnych umożliwiających odmowę zwrotu nadpłaty w przypadku udowodnienia przez organ podatkowy, że nastąpi bezpodstawne wzbogacenie w wyniku zwrotu takiej nadpłaty. Celowe jest jednocześnie przyjęcie procedury mającej na celu doprowadzenie do sytuacji, gdy nadpłacony podatek lub kwota

zapłacona jako podatek zostaną zwrócone podmiotom, które poniosły ekonomiczny jej ciężar. Najpierw organ podatkowy dokona zwrotu kwoty podatnikowi na jego wniosek, a następnie podatnik zwróci te kwoty podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty podatku.

Po szóste, należałoby uzupełnić rozwiązania zaproponowane przez KKOPP w analizowanej kwestii. Związane byłyby to z próbą opracowania wytycznych, które powinny być brane pod uwagę przez organy podatkowe prowadzące postępowanie dowodowe mające na celu weryfikację istnienia możliwości powstania bezpodstawnego wzbogacenia w przypadku zwrotu podatnikowi nadpłaty. Regulacje dotyczące nadpłaty mogłyby zostać uzupełnione również o dodatkowe rozwiązania prawne dotyczące możliwości dochodzenia nadpłaty, między innymi w przypadku gdy pobrano podatek na podstawie określonej wykładni przepisów, jeśli po pobraniu podatku zmienia się ich wykładnia na korzyść podatnika.

NADPŁATA A PONIESIENIE CIĘŻARU EKONOMICZNEGO PODATKU W POLSKIM PRAWIE PODATKOWYM

Streszczenie

Podstawowym celem niniejszego opracowania jest przedstawienie mankamentów obecnych przepisów dotyczących nadpłaty w prawie podatkowym wynikających z braku jednoznacznego uregulowania sytuacji, gdy nadpłata powstaje u podatnika, który nie ponosi jednak ciężaru ekonomicznego podatku. Oprócz tego przedmiotem artykułu jest również wskazanie kierunków zmian legislacyjnych, które mogłyby eliminować te mankamenty. Z niniejszego opracowania wynika, że na gruncie obecnych przepisów ordynacji podatkowej brak jest jednoznacznej regulacji, która jednoznacznie rozstrzyga, czy podatnik, u którego powstanie nadpłata (zapłaci podatek nienależnie lub uišci go w wysokości wyższej od należnej), powinien móc odzyskać tę kwotę jako nadpłatę w przypadku, gdy podmiot ten nie poniósł ciężaru ekonomicznego danego podatku. Zasadne jest zatem wprowadzenie rozwiązań legislacyjnych, które wyeliminują ów mankament. Wprowadzane rozwiązania powinny

skutkować tym, że nadpłata nie powinna być zwracana podatnikowi, który nie poniósł ciężaru ekonomicznego podatku. Kształtując przepisy dotyczące nadpłaty w aspekcie ciężaru ekonomicznego podatku, z pewnością pomocne będą propozycje legislacyjne przygotowane w ramach tzw. nowej ordynacji podatkowej przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego.

OVERPAYMENT AND THE ITS EFFECTS UNDER POLISH TAX LAW

Summary

The main purpose of this study is to present the shortcomings of the current provisions on overpayment under Polish tax law, which are due to the lack of clear regulations for the situation when the taxpayer who gives rise to the overpayment does not bear the economic burden of the overpayment. This article also considers prospective amendments to eliminate these deficiencies and shows that under the current provisions there are no clear regulations to determine whether a taxpayer who is charged an excessive amount of tax should be able to recover the amount he overpaid if he did not bear the economic burden of the tax. The provisions which should be introduced should determine that no return is due to a taxpayer who did not bear the economic burden of the tax. The new tax ordinance drafted by *Komisja Kodyfikacja Ogólnego Prawa Podatkowego* (the Polish General Tax Law Codification Commission) should prove useful for the compilation of new provisions to regulate overpayment and the economic burden of overpayment.

Słowa kluczowe: nadpłata; ciężar ekonomiczny podatku; bezpodstawne wzbogacenie; prawo podatkowe; ordynacja podatkowa.

Keywords: overpayment; economic burden of tax; unjust enrichment; tax law; tax ordinance.

Bibliografia

- ATKINSON A. & STIGLITZ J., *Lectures on Public Economics*, McGraw-Hill 1980.
- BOROWSKI G., *Jak rozumieć nadpłatę w podatku akcyzowym?*, «Glosa» 4/2011, s. 14-17.
- BRZEZIŃSKI B., *Glosa do postanowienia NSA z dnia 3.02.2011 r., I GSK 262/10, «Przegląd Orzecznictwa Podatkowego» 3/2011, s. 15-18.*
- BUCHANAN J.M., *Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Individual Choice*, The Chapel Hill 1967.
- DUNCAN B., *The Incidence of Income Taxes*, London 1965.
- DZWONKOWSKI H., *Komentarz do art. 72, [w:] Ordynacja podatkowa*, ed. H. DZWONKOWSKI, Warszawa 2006, s. 182-195.
- ETEL L., *Komentarz do art. 72, [w:] C. KOSIKOWSKI i in., Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 210-219.
- ETEL L. i in., *Nowa Ordynacja podatkowa: z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017, s. 282-313.
- FILIPCZYK H., *Nadpłata w podatku akcyzowym od energii elektrycznej zapłaconym przez producenta – stan po uchwale*, «Prawo i Podatki» 3/2012, s. 15-18.
- GRUSZCZYŃSKI B., *Komentarz do art. 72, [w:] S. BABIARZ i in., Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 197-206.
- HARBERGER A., *The incidence of the Corporation Income tax revisited*, «National Tax Journal» 2/2008, s. 303-312.
- IGNASIAK M., *Nadpłata podatku – tryb i termin jej zwrotu*, «Przegląd Podatkowy» 5/2006, s. 42-48.
- KIEŁBOWSKI M., *Zwrot nienależnie pobranej akcyzy. Glosa do uchwały NSA z dnia 13.07.2009 r., I FPS 4/09, «Przegląd Podatkowy» 5/2010, s. 48-53.*
- KŁOSKOWSKI K., *Ciężar ekonomiczny podatku jako przesłanka zwrotu nadpłaty w podatku akcyzowym*, «Doradztwo Podatkowe» 4/2008, s. 28-31.
- KRZYWOŃ A., *Konstytucyjne aspekty nadpłaty podatkowej*, «Przegląd Legislacyjny» 4/2010, s. 87-93.
- LASIŃSKI-SULECKI K., MORAWSKI W., *Glosa do wyroku WSA w Gliwicach z dnia 9.01.2008 r., III SA/Gl844/07, «Przegląd Orzecznictwa Podatkowego» 6/2008, s. 919-222.*
- LASIŃSKI-SULECKI K., MORAWSKI W., *Zwrot nadpłaty podatku konsumpcyjnego pobranego niezgodnie z prawem wspólnotowym w orzecznictwie sądów polskich i Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, «Przegląd Orzecznictwa Podatkowego» 3/2009, s. 197-208.

- LASIŃSKI-SULECKI K., MORAWSKI W., *Czy nadpłatę trzeba podatnikowi zwrócić? Glosa do uchwały NSA z 22.06.2011 r., I GSP 1/11*, «Przeгляд Podatkowy» 10/2011, s. 47-53.
- LASIŃSKI-SULECKI K., MORAWSKI W., *Zwrot nadpłaty na skutek niezgodności prawa polskiego z prawem unijnym*, [w:] B. BRZEZIŃSKI, *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, Warszawa 2013, s. 105-118.
- LEWANDOWSKA E., *Uniwersalizm instytucji bezpodstawnego wzbogacenia a nienależne świadczenie na rzecz organu podatkowego*, «Studia Prawnoustrojowe» 28/2015, s. 201-213.
- ŁĘTOWSKA E., *Zwrot nadpłaconej akcyzy, czyli między zasadą effet utile i redukcjonalizmem interpretacyjnym sądów krajowych (cz. I)*, «Europejski Przegląd Sądowy» 12/2011, s. 4-10.
- ŁĘTOWSKA E., *Zwrot nadpłaconej akcyzy, czyli między zasadą effet utile i redukcjonalizmem interpretacyjnym sądów krajowych (cz. II)*, «Europejski Przegląd Sądowy» 1/2012, s. 4-7.
- MORONE A., MORONE P., NEMORE F., *Tax Incidence, behavioral Economics and Laboratory Experiments*, «A Review of Literature» 6/2016, s. 103-124.
- MUSGRAVE R., KRZYŻANIAK M., *The Shifting of the Corporation Income Tax*, Baltimore 1963.
- OLESIŃSKA A., *Stwierdzenie nadpłaty a zwrot nadpłaty podatku akcyzowego (pytania prawne skierowane na tle pytania prawnego skierowanego do TK)*, «Przeгляд Orzecznictwa Podatkowego» 6/2010, s. 523-529.
- PACHNIK K., *Glosa do uchwały NSA z dnia 22.06.2011 r., I GSP 1/11*, «Lex/el.» 2011.
- POPLAWSKI M., *Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2014.
- POPLAWSKI M., *Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2014.
- Projekt ustawy ordynacja podatkowa wraz z uzasadnieniem*, [http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/Projekty/8-020-1338-2019/\\$file/8-020-1338-2019.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/Projekty/8-020-1338-2019/$file/8-020-1338-2019.pdf) (dostęp 2 stycznia 2020 r.).
- SARNA A., *Powstanie nadpłaty wynikającej z orzeczenia ETS*, «Prawo i Podatki» 5/2010, s. 12-15.
- ŚLIFIRCYK M., *Instytucja nadpłaty podatku w świetle uchwały NSA z 22.06.2011 r.*, «Jurysdykacja Podatkowa» 5/2011, s. 5-18.
- ŚLIFIRCYK M., *Nadpłata podatku*, Kraków 2005.
- ŚLIFIRCYK M., *Zarzut przerzucenia przez podatnika ciężaru nienależnego podatku na inne podmioty jako ograniczenie prawa do zwrotu nadpłaty*

w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, [w:] *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego* Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego, red. P.J. LEWKOWICZ, J. STANKIEWICZ, Białystok 2010, s. 465-473

- ŚLIFIRCZYK M., *Orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Zarys przetrzucenia ciężaru nienależnego podatku jako ograniczenie prawa do otrzymania zwrotu nadpłaty podatku*, [w:] *'Ius fiscale'*. Studia z Dziedziny Prawa Finansowego. Księga Pamiątkowa Dedykowana Profesorowi Marianowi Weralskiemu, red. H. LITWIŃCZUK, Warszawa 2012, s. 247-259.
- WILDOWICZ-GIEGIEL A., WYSZKOWSKI A., *Ekonomiczne aspekty bezpodstawnego wzbogacenia a nadpłata*, [w:] M. POPŁAWSKI (kierownik), *Wniosek o finansowanie projektu badawczego z zakresu badań podstawowych – OPUS*, pt. *Nadpłata a bezpodstawne wzbogacenie w polskim prawie podatkowym*, Nr 393607.