

- Problem zwrotu nadpłaty podatku przerzuconego na nabywcę. Kto może być bezpodstawnie wzbogacony? - dr hab. Wojciech Morawski prof. UMK (moderator), Małgorzata Militz (GWW), sędzia NSA Adam Baçal, dr hab. Dominik Mączyński prof. UAM

Wybrane wyroki TS UE

Wyrok TS UE z 9 listopada 1983 r. Amministrazione delle Finanze dello Stato v SpA San Giorgio 199/82. ECLI:EU:C:1983:318

13 Jednakże, jak Trybunał uznał również we wcześniejszych orzeczeniach, a w szczególności we wspomnianym wyżej wyroku w sprawie Just przeciwko ministerstwu spraw podatkowych, prawo wspólnotowe nie stoi na przeszkodzie temu, by krajowy system prawny nie zezwalał na zwrot nienależnie pobranych opłat, jeżeli oznaczałoby to bezpodstawne wzbogacenie beneficjentów. Prawo wspólnotowe nie stoi zatem na przeszkodzie temu, by sądy uwzględniały w swoim prawie krajowym okoliczność, że nienależnie pobrane opłaty zostały wliczone w cenę towarów i w ten sposób przerzucone na nabywców. W ten sposób krajowe przepisy ustawodawcze, które uniemożliwiają zwrot podatków, opłat i należności pobranych z naruszeniem prawa wspólnotowego, nie mogą być uznane za sprzeczne z prawem wspólnotowym, jeżeli zostanie wykazane, że osoba zobowiązana do zapłaty tych należności rzeczywiście przerzuciła je na inne osoby.

14 Z drugiej strony, wszelkie wymogi dowodowe, których skutkiem byłoby uczynienie praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym uzyskanie zwrotu opłat pobranych niezgodnie z prawem wspólnotowym, byłyby niezgodne z prawem wspólnotowym. Dzieje się tak w szczególności w przypadku domniemań lub reguł dowodowych mających na celu nałożenie na podatnika ciężaru wykazania, że nienależnie uiszczono opłaty nie zostały przeniesione na inne osoby, lub w przypadku szczególnych ograniczeń dotyczących formy dowodów, które należy przedstawić, takich jak wykluczenie wszelkich dowodów innych niż dowody z dokumentów. Po ustaleniu, że pobranie opłaty jest niezgodne z prawem wspólnotowym, sąd musi mieć swobodę decydowania, czy ciężar opłaty został przeniesiony, w całości lub w części, na inne osoby.

15 W gospodarce rynkowej opartej na swobodzie konkurencji kwestia, czy, a jeśli tak, to w jakim zakresie, ciężar podatku nałożonego na importera został rzeczywiście przerzucony w kolejnych transakcjach, wiąże się z pewnym stopniem niepewności, za który osoba zobowiązana do uiszczenia opłaty sprzecznej z prawem wspólnotowym nie może być w sposób systematyczny pociągana do odpowiedzialności.

Wyrok Trybunału z dnia 2 października 2003 r. Weber's Wine World Handels-GmbH i inni, C-147/01, ECLI:EU:C:2003:533

Na pytanie zadane przez sąd krajowy należy zatem odpowiedzieć, że:

— przyjęcie przez państwo członkowskie przepisów, takich jak WAO, ustanawiających bardziej restrykcyjne zasady proceduralne w zakresie odzyskiwania nienależnie pobranych kwot, w celu zapobieżenia ewentualnym skutkom wyroku Trybunału stwierdzającego, że prawo wspólnotowe stoi na przeszkodzie utrzymaniu obowiązku krajowego, jest sprzeczne z prawem wspólnotowym, a w szczególności z art. 5 traktatu, jedynie w zakresie, w jakim jest skierowane konkretnie przeciwko temu obowiązkowi, co podlega ocenie sądu krajowego;

— przepisy prawa wspólnotowego dotyczące odzyskiwania nienależnie pobranych kwot należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, które odmawiają zwrotu opłaty niezgodnej z prawem wspólnotowym jedynie na tej podstawie, że opłata ta została przerzucona na osoby trzecie, nie wymagając przy tym ustalenia stopnia bezpodstawnego wzbogacenia, jakie zwrot tej opłaty spowodowałby dla podatnika;

— zasada równoważności sprzeciwia się przepisom krajowym, które ustanawiają mniej korzystne zasady proceduralne dla roszczeń o zwrot opłaty pobranej, lecz nienależnej z punktu widzenia prawa wspólnotowego, niż te, które mają zastosowanie do podobnych roszczeń opartych na określonych przepisach prawa krajowego. Do sądu krajowego należy zbadanie, na podstawie wszechstronnej oceny prawa krajowego, czy rzeczywiście jest tak, że na

Anlaßfallwirkung mogą powoływać się wyłącznie skarżący, którzy wnoszą powództwo oparte na krajowym prawie konstytucyjnym, oraz że zasady dotyczące zwrotu opłat uznanych za niezgodne z krajowym prawem konstytucyjnym są korzystniejsze niż zasady mające zastosowanie do powództw dotyczących podatków uznanych za sprzeczne z prawem wspólnotowym;

– zasada skuteczności sprzeciwia się przepisom krajowym lub krajowej praktyce administracyjnej, które uniemożliwiają w praktyce lub nadmiernie utrudniają korzystanie z praw przyznanych przez wspólnotowy porządek prawny, ustanawiając domniemanie bezpodstawnego wzbogacenia wyłącznie na podstawie faktu, że podatek został przeniesiony na osoby trzecie.

Wyrok Trybunału z dnia 20 października 2011 r., w sprawie Danfoss A/S, Sauer-Danfoss ApS, C-94/10

W przedmiocie pytania pierwszego

19. Poprzez pierwsze pytanie prejudycjalne sąd krajowy dąży w istocie do ustalenia, czy państwo członkowskie ma prawo odrzucić wniosek o zwrot odpowiedniej kwoty złożony przez podmiot, na który został przerzucony ciężar nienależnego podatku, na tej podstawie, że podmiot ten nie jest podatnikiem z tytułu tego podatku i nie zapłacił wspomnianej kwoty organom skarbowym.

20. Odpowiadając na to pytanie należy na wstępie przypomnieć, że prawo do zwrotu podatków pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem prawa Unii Europejskiej jest konsekwencją i dopełnieniem uprawnień przysługujących jednostkom na mocy przepisów prawa Unii, które zakazują pobierania takich podatków. Państwo członkowskie jest zatem zobowiązane co do zasady do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii (zob. wyroki: z dnia 9 listopada 1983 r. w sprawie 199/82 San Giorgio, Rec. s. 3595, pkt 12; z dnia 28 stycznia 2010 r. w sprawie C-264/08 Direct Parcel Distribution Belgium, Zb.Orz. s. I-731, pkt 45; a także z dnia 6 września 2011 r. w sprawie C-398/09 Lady & Kid i in., dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 17).

21. Jednakże w drodze wyjątku od zasady nakazującej zwrot podatków niezgodnych z prawem Unii Europejskiej możliwa jest odmowa zwrotu nienależnie pobranego podatku, jeżeli zwrot ten powodowałby bezpodstawne wzbogacenie osób uprawnionych, to znaczy gdy zostanie wykazane, że osoba zobowiązana do zapłaty podatku przerzuciła go w rzeczywistości bezpośrednio na nabywcę (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Lady & Kid i in., pkt 18, 20).

22. W takiej bowiem sytuacji ciężar nienależnie pobranego podatku poniósł nie podatnik, lecz nabywca, na którego ten ciężar został przerzucony. Z tego względu zwrot podatnikowi kwoty podatku przerzuconego wcześniej na nabywcę byłby dla niego równoznaczny z uzyskaniem podwójnej korzyści, która mogłaby zostać uznana za bezpodstawne wzbogacenie, przy czym skutki bezprawności podatku względem nabywcy nie zostałyby usunięte (wyrok z dnia 14 stycznia 1997 r. w sprawach połączonych od C-192/95 do C-218/95 Comateb i in., Rec. s. I-165, pkt 22; ww. wyrok w sprawie Lady & Kid i in., pkt 19).

23. Jak z tego wynika, prawo do zwrotu nienależnego świadczenia ma na celu usunięcie skutków niezgodności podatku z prawem Unii Europejskiej poprzez neutralizację ciężaru finansowego niesłusznie obciążającego podmiot, który go w ostateczności rzeczywiście ponosi.

24. Następnie trzeba również przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, wobec braku przepisów prawa Unii w zakresie żądania zwrotu podatków, do każdego z państw członkowskich należy ustanowienie w krajowym porządku prawnym warunków dochodzenia tych roszczeń, które muszą być jednak zgodne z zasadami równoważności oraz skuteczności (zob. wyroki: z dnia 6 października 2005 r. w sprawie C-291/03 MyTravel, Zb.Orz. s. I-8477,

pkt 17; z dnia 15 marca 2007 r. w sprawie C-35/05 Reemtsma Cigarettenfabriken, Zb.Orz. s. I-2425, pkt 37). (...)

26. W tym duchu Trybunał orzekł już, że jeżeli na podstawie prawa krajowego nabywca końcowy jest w stanie uzyskać od podatnika zwrot kwoty przerzuconego na niego podatku, podatnik ten musi z kolei być w stanie uzyskać zwrot tego podatku od władz krajowych (zob. ww. wyrok w sprawach połączonych Comateb i in., pkt 24). Podobnie, są zgodne z zasadą skuteczności uregulowania krajowe pozwalające usługodawcy, który omyłkowo zapłacił organom skarbowym podatek VAT, żądać jego zwrotu, a usługobiorcy wystąpić przeciw niemu z powództwem cywilnoprawnym o zwrot nienależnego świadczenia, ponieważ pozwalają one usługobiorcy, który poniósł ciężar omyłkowo zapłaconego podatku, uzyskać zwrot nienależnie zapłaconej kwoty (zob. ww. wyrok w sprawie Reemtsma Cigarettenfabriken, pkt 39).

27. Państwo członkowskie może zatem co do zasady nie uwzględnić wniosku o zwrot nienależnego podatku złożonego przez końcowego nabywcę, na którego przerzucono ciężar tego podatku, z tego powodu, że to nie ów nabywca zapłacił podatek organom skarbowym, pod warunkiem iż podmiot, który ostatecznie ponosi ciężar podatku, może na gruncie prawa krajowego wystąpić z powództwem cywilnoprawnym wobec podatnika o zwrot nienależnego świadczenia.

28. Jeśli jednak uzyskanie zwrotu podatku od podatnika okaże się niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, na przykład w razie jego niewypłacalności, zasada skuteczności wymagać będzie, aby nabywca mógł skierować wniosek o zwrot bezpośrednio do organów skarbowych, a państwo członkowskie przewidziało stosowne instytucje i uregulowania proceduralne na taką okoliczność (zob. ww. wyrok w sprawie Reemtsma Cigarettenfabriken, pkt 41). (...)

W przedmiocie pytania drugiego

30. Poprzez drugie pytanie prejudycjalne sąd krajowy dąży do ustalenia, czy państwo członkowskie może nie uwzględnić żądania odszkodowania wniesionego przez przedsiębiorstwo, na które podatnik przerzucił ciężar nienależnego podatku, z tego względu, że istnienie bezpośredniego związku przyczynowego między pobraniem podatku przez państwo a szkodą, jaką poniosło przedsiębiorstwo, jest co do zasady wykluczone.

31. Jednocześnie sąd krajowy oczekuje od Trybunału wyjaśnienia, czy dobrowolna decyzja podatnika, żeby przerzucić nienależny podatek na dalszy etap obrotu, powoduje przerwanie bezpośredniego związku przyczynowego między działaniem państwa członkowskiego a szkodą poniesioną przez nabywcę.

32. Należy na wstępie przypomnieć, że kwalifikacja prawna powództw wniesionych przez skarżących w sprawie przed sądem krajowym jako powództw o zwrot nienależnego świadczenia lub o naprawienie poniesionej szkody nie należy do Trybunału (zob. wyroki: z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 Metallgesellschaft i in., Rec. s. I-1727, pkt 81; z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11753, pkt 201) oraz że powództwo odszkodowawcze może zostać wniesione równocześnie z powództwem o zwrot nienależnego świadczenia (zob. podobnie ww. wyrok w sprawach połączonych Comateb i in., pkt 34).

33. Wypada też przypomnieć, że prawo poszkodowanych do naprawienia szkody spowodowanej naruszeniem prawa Unii Europejskiej przez państwo członkowskie uzależnione jest od spełnienia trzech przesłanek, a mianowicie naruszona norma prawna Unii jest dla jednostek źródłem uprawnień, naruszenie jest wystarczająco istotne i istnieje bezpośredni związek przyczynowy między naruszeniem a poniesioną przez jednostki szkodą (zob. wyroki: z dnia 26 stycznia 2010 r. w sprawie C-118/08 Transportes Urbanos y Servicios Generales, Zb.Orz. s. I-635, pkt 30; z dnia 9 grudnia 2010 r. w sprawie C-568/08 Combinatie Spijker Infrabouw-De Jonge Konstruktie i in., dotychczas Zb.Orz. s. I-12655, pkt 87).

34. W odniesieniu do przesłanki bezpośredniego związku przyczynowego z utrwalonego orzecznictwa wynika, że to do sądu krajowego należy ustalenie, czy szkoda wynika w sposób wystarczająco bezpośredni z naruszenia prawa Unii Europejskiej (zob. wyroki: z dnia 5 marca 1996 r. w sprawach połączonych C-46/93 i C-48/93 Brasserie du pêcheur i Factortame, Rec. s. I-1029, pkt 65; z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 122; z dnia 17 kwietnia 2007 r. w sprawie C-470/03 AGM-COS.MET, Zb.Orz. s. I-2749, pkt 83).

35. Jednakże w celu udzielenia użytecznej odpowiedzi na pytania sądu krajowego Trybunał może dostarczyć mu wskazówek, jakie uzna za niezbędne (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-150/99 Stockholm Lindöpark, Rec. s. I-493, pkt 38; z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-566/07 Stadeco, Zb.Orz. s. I-5295, pkt 43).

36. Z tego względu należy zauważyć, że w ramach uregulowań krajowych tego rodzaju co w sprawie przed sądem krajowym, zgodnie z którymi da się stwierdzić istnienie bezpośredniego związku przyczynowego jedynie między pobraniem przez państwo nienależnego podatku a szkodą po stronie podatnika, nie można rozumieć wymogu istnienia owego związku w sposób, który powoduje, że uzyskanie naprawienia poniesionej szkody staje się praktycznie niemożliwe lub nadmiernie utrudnione.

37. Zatem tego rodzaju uregulowania krajowe są co do zasady zgodne z zasadą skuteczności, pod warunkiem że nabywca, na którego podatnik przerzucił ciężar omawianego podatku, może na podstawie prawa krajowego wnieść powództwo o naprawienie wynikającej stąd szkody przeciwko owemu podatnikowi.

38. Jednakże, analogicznie do ustaleń poczynionych w pkt 28 niniejszego wyroku, jeżeli uzyskanie naprawienia przez podatnika szkody, jaką poniósł nabywca, na którego przerzucono ciężar finansowy nienależnego podatku, okaże się niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, na przykład w razie niewypłacalności podatnika, zasada skuteczności wymagać będzie, by ów nabywca mógł skierować roszczenie odszkodowawcze bezpośrednio przeciwko państwu, a państwo to, w celu odmowy uwzględnienia owego roszczenia, nie mogło powołać się na brak bezpośredniego związku przyczynowego między pobraniem nienależnego podatku a szkodą poniesioną przez nabywcę (...)

Wyrok Trybunału z dnia 16 maja 2013 r. Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft., sprawa C-191/12, ECLI:EU:C:2013:315

Zasada zwrotu podatków pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem zasad prawa Unii powinna być interpretowana w ten sposób, że nie stoi ona na przeszkodzie temu, aby państwo członkowskie odmawiało zwrotu części podatku od wartości dodanej, którego odliczenia zakazywał przepis krajowy sprzeczny z prawem Unii Europejskiej, na tej podstawie, że owa część podatku była subwencjonowana przez pomoc przyznaną podatnikowi i finansowaną zarówno przez Unię, jak i przez rzeczony państwo, pod warunkiem że podatek od wartości dodanej został w całości zneutralizowany, czego weryfikacja należy do sądu krajowego

Wybrane wyroki Trybunału Konstytucyjnego

Wyrok TK z 6 marca 2002 r. w sprawie P 7/00 (OTK-A 2002/2/13).

§ 16 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 stycznia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego (...) w związku z art. 35 ust. 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (...) jest niezgodny z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, co nie stwarza podstawy zwrotu podatku uiszczanego na podstawie tego przepisu.

Z uzasadnienia

(...) Nadto zauważyć należy, iż istotą nadpłaty w polskim prawie podatkowym jest to, iż odnosi się ona – w badanym zakresie – do uprzednio istniejących, ukształtowanych i spełnionych obowiązków, zmieniając je w nienależnie uiszczony świadczenie. Stąd też nadpłata powstała w wyniku orzeczenia TK to konstrukcja prawna, która odzwierciedla zasady wynikające z art. 190 ust. 3 Konstytucji nie tylko w zakresie, w jakim odnosi się do świadczeń uiszczonych jako podatki już po wejściu orzeczenia stwierdzającego niekonstytucyjność przepisu w życie – co jest oczywiste. Rodzić może ona takie skutki także w zakresie, w jakim odnosić się może do wymagalnych i uiszczonych zobowiązań powstałych na podstawie przepisów obowiązujących przed wejściem orzeczenia TK w życie, a mogących skutkować powstaniem nadpłaty – w myśl art. 190 ust. 4 Konstytucji. Jest zatem właśnie tym unormowaniem pozytywno-prawnym, które zajmuje się naprawą skutków ukształtowania i wymagalności świadczeń podatkowych oraz ich spełnienia na podstawie przepisów, które następnie okazały się niekonstytucyjnymi na podstawie wyroku TK. Nadpłata tak zdefiniowana nie anuluje, nie „kasuje” istniejącego uprzednio obowiązku podatkowego od samego początku jego istnienia, a jedynie naprawia skutki niekorzystne dla podatnika, który świadczenie spełnił, choć podstawa prawna podatku okazała się następnie niekonstytucyjna. Nie ma natomiast w prawie podatkowym – w badanym zakresie – przepisów, które anulowałyby automatycznie z mocy prawa istnienie zaległości podatkowej, powstałej przed wejściem wyroku TK w życie. Z tych względów podkreślić należy, iż wyrok TK, orzekający o niezgodności zaskarżonego przepisu z art. 217 Konstytucji nie odnosi się do ukształtowanych na podstawie tego przepisu i wymagalnych zaległości podatkowych.

Przepis ten, choć został formalnie derogowany, wywierał i wywiera skutki względem tych, którzy spełnić winni byli powstałe i wymagalne zobowiązanie podatkowe. (...)

Zważywszy na specyficzny charakter podatku akcyzowego z jednej strony i naturę prawną tzn. nadpłaty podatkowej z drugiej, należy stwierdzić, iż brak jest prostej zależności między stwierdzeniem niekonstytucyjności zakwestionowanego § 16 rozporządzenia Ministra Finansów a powstaniem po stronie podmiotu – wskazanego jako podatnik badanym przepisem – prawa żądania zwrotu zapłaconego podatku akcyzowego.” Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego „szczególne cechy podatku akcyzowego rzutują bowiem na ocenę faktu powstania tzw. nadpłaty oraz możliwości przyznania jej zwrotu osobie, która jej dokonała. (...)

Przyjęta przez wymienione przepisy Ordynacji podatkowej konstrukcja nadpłaty podatkowej nawiązuje dość wyraźnie do instytucji nienależnego świadczenia. Zawiera bowiem elementy zbliżone do istoty i natury nienależnego świadczenia określonego w art. 405-410 kodeksu cywilnego, które również przyznają osobie kosztem której dokonano transferu nienależnego świadczenia, odpowiednie roszczenie o jego zwrot. Celem zwrotu jest przywrócenie równowagi, przez powrót tego, co z majątku świadczącego bez podstawy prawnej wyszło lub do niego nie weszło. Uznając samodzielność regulacji Ordynacji podatkowej nie sposób zanegować faktu, iż prawo cywilne spełnia rolę tzw. prawa powszechnego, co usprawiedliwia odwołanie się do wykształconych w nim pojęć podstawowych. Punktem wyjścia przy interpretacji instytucji nadpłaty podatkowej musi być zatem założenie, że podstawowe pojęcia, mające znaczenie dla całego systemu prawa, powinny być ujmowane w sposób jednakowy, gdy chodzi o ich istotę.

Nie budzi wątpliwości, iż zwrot nienależnie spełnionego świadczenia należy się zubożonemu. Czysto formalna i literalna wykładnia przepisów Ordynacji podatkowej prowadzi jednak do wniosku, iż uprawnionymi do zwrotu nadpłaty są wszyscy ci, których przepis, uchylony w wyniku orzeczenia TK, w sposób generalny i abstrakcyjny zobowiązywał do zapłaty podatku, niezależnie od tego, czy osoby te poniosły rzeczywiście materialny ciężar podatku, czy też przerzuciły go na konsumentów. Ustawodawca bowiem, normując sprawę zwrotu nadpłaty podatkowej, pomiął istotną przesłankę roszczenia o zwrot nienależnego świadczenia, jaką jest wykazanie zubożenia po stronie tego, kosztem kogo wzbogacenie Skarbu Państwa nastąpiło.

Prawidłowa wykładnia nie może jednak abstrahować od funkcji, którą ma spełniać unormowanie dotyczące nadpłaty podatkowej. Z natury rzeczy zwrot wartości przekazanej musi należeć się temu, kto wartość tę utracił, a zatem tej osobie, która faktycznie poniosła ekonomiczny ciężar nienależnie zapłaconego podatku. Trzeba zatem uznać, iż wykazanie zubożenia po stronie osoby żądającej zwrotu zapłaconego podatku ma podstawowe znaczenie

w sytuacji, w której obowiązek zwrotu świadczenia obciąża Skarb Państwa jako konsekwencja orzeczenia TK o niekonstytucyjności przepisu, na podstawie którego podatek pobrano. Zubożonym nie jest na pewno osoba przekazująca podatek akcyzowy, ponieważ jego równowartość otrzymała wraz z zapłatą ceny przez nabywcę. Zubożonym jest konsument, ponieważ zapłacił cenę wyższą niż by to uczynił, gdyby nie wliczono w nią podatku akcyzowego.

Zwrot nienależnie zapłaconego podatku akcyzowego na rzecz podatnika doprowadziłby do sytuacji nie do zaakceptowania tak z prawnego jak i z moralnego punktu widzenia. W istocie oznaczałby bowiem niczym nieusprawiedliwione przysporzenie ze strony Skarbu Państwa na rzecz osoby, która nie poniosła ekonomicznego ciężaru podatku akcyzowego. Zwrot podatku akcyzowego na rzecz osoby, która go tylko formalnie a nie faktycznie zapłaciła prowadziłby zatem do bezpodstawnego wzbogacenia tej osoby.”

Wyrok TK z 27 grudnia 2004 r., w sprawie SK 35/02.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego rozpatrującego niniejszą sprawę, formuła wyroku zastosowana w sprawie o sygn. P 7/00 nie może być mechanicznie przeniesiona do każdej sytuacji, w której mamy do czynienia z istnieniem nadpłaty podatku powstałej w wyniku orzeczenia niekonstytucyjności przepisu stanowiącego podstawę zapłaty podatku akcyzowego, czy innej formy podatku o charakterze w istocie obrotowym. (...) Różnica stanu faktycznego dotyczy więc nie tylko przedmiotu obrotu, lecz także innej fazy w obrocie. Podkreślić także trzeba, że wyrok w sprawie sygn. P 7/00 zapadł w odpowiedzi na pytanie prawne sądu administracyjnego, w niniejszym zaś przypadku mamy do czynienia z kontrolą indywidualną w wyniku wniesienia skargi konstytucyjnej, której rezultat może być dopiero w przyszłości podstawą ewentualnego wznowienia postępowania administracyjnego. Okoliczności te stanowią – w ocenie Trybunału Konstytucyjnego – wystarczającą podstawę do powstrzymania się Trybunału przed rozstrzygnięciem o zasadności żądania zwrotu nadpłaconego podatku w sentencji wyroku.” Zastrzec jednak należy, że następnie Trybunał nie wykluczył dopuszczalności odmowy zwrotu nadpłaty, gdyż stwierdził: „Zasadność ewentualnego roszczenia na tym tle powinna być poddana weryfikacji w toku postępowania sądowego, z uwzględnieniem wszystkich okoliczności faktycznych i prawnych, w tym także tych aspektów, o których mowa w uzasadnieniu wyroku w sprawie sygn. P 7/00, a które dotyczą przede wszystkim instytucji nadpłaty, bezpodstawnego wzbogacenia oraz pozycji osoby faktycznie zubożonej.

Postanowienie TK z 29 listopada 2010 r., P 45/09

4. Charakter prawny nadpłaty podatku akcyzowego.

4.1. W orzecznictwie sądowym występują dwa stanowiska co do charakteru prawnego instytucji nadpłaty w ramach obecnie obowiązujących przepisów prawa. Nadpłata podatku może być uznana albo za świadczenie przewyższające sumę obciążeń finansowych podatnika regulowane wyczerpująco przepisami prawa podatkowego przynależnego do prawa publicznego, albo za nienależne świadczenie w rozumieniu prawa cywilnego.

Rozstrzygnięcie wskazanej kwestii ma szczególnie istotne znaczenie w niniejszej sprawie, gdyż cywilnoprawny charakter nadpłaty mógłby oznaczać, że jednym z warunków zwrotu nadpłaty jest – podobnie jak przy cywilnoprawnej instytucji nienależnego świadczenia jako formy bezpodstawnego wzbogacenia uregulowanej w art. 405-410 kodeksu cywilnego – poniesienie przez podatnika ciężaru ekonomicznego nienależnego lub nadpłaconego podatku.

4.2. Zagadnienie charakteru prawnego nadpłaty jest fragmentem szerszego zagadnienia tzw. autonomii prawa podatkowego. Wskazuje się, że wyodrębnienie prawa podatkowego jako osobnej gałęzi prawa oznacza akceptację jego autonomii względem innych gałęzi prawa (zob. M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” nr 2/2004, s. 113-114). W orzecznictwie sądów administracyjnych podkreśla się, że w sytuacji, gdy prawo podatkowe definiuje dla własnych potrzeb określone pojęcie, wyłączone jest posługiwanie się pojęciami z innych dziedzin prawa (zob. wyrok NSA z 25 kwietnia 1997 r., sygn. akt III SA 1946/95, wyrok NSA z 28 sierpnia 1996 r., sygn. akt Sa/Gd 2693/95). Autonomia prawa podatkowego jest jednak względna. W sytuacji, gdy ustawa określa swoiste znaczenia użytych terminów, należy stosować się do tych pojęć w znaczeniu określonym w ustawie. Z kolei, gdy zobowiązanie podatkowe związane jest

z instytucjami uregulowanymi przepisami należącymi do innych gałęzi prawa, należy posługiwać się pojęciami tych gałęzi, zamiast tworzyć pojęcie prawnopodatkowe (zob. M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii...*, s. 119, 123).

4.3. Instytucja nadpłaty podatkowej została szczegółowo uregulowana w przepisach rozdziału 9 działu III ordynacji podatkowej, które określają zasady i tryb ustalania nadpłaty oraz jej wysokości, tryb i zasady jej zwrotu oraz wygaśnięcie prawa do zwrotu nadpłaty. Należy stwierdzić, że regulacja nadpłaty w ordynacji podatkowej ma charakter zupełny, bez odwoływania się do pojęć i konstrukcji prawa cywilnego. Poszczególne przepisy zawarte w ramach regulacji nadpłaty mają charakter prawnopodatkowy; dotyczą relacji podatnik-państwo o charakterze wertykalnym. Ordynacja podatkowa zawiera przy tym szczególne regulacje, których treść wynika z prawnopodatkowego charakteru nadpłaty, takie jak: zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych (art. 76 o.p.) czy 5-letni termin, po którym wygasa prawo do zwrotu nadpłaty (art. 80 o.p.). W obecnym stanie normatywnym nie ma potrzeby wyprowadzania dalszych elementów tej instytucji nieprzewidzianych w prawie podatkowym (zob. uchwała SN z 26 listopada 2003 r., sygn. akt III CZP 84/03, OSNC nr 1/2005, poz. 5).

Z tej przyczyny należy uznać, że obecnie obowiązujące przepisy ordynacji podatkowej regulujące instytucję nadpłaty nie przewidują przesłanki poniesienia przez podatnika ciężaru ekonomicznego nienależnego lub nadpłaconego podatku. Przyjęte zostało rozwiązanie, w ramach którego podstawową przesłanką zwrotu nadpłaty jest sam fakt zapłaty nienależnego podatku lub nadpłacenia podatku. Konkluzji tej nie kwestionuje sąd kierujący pytanie prawne; uważa natomiast, że obowiązująca regulacja ustawowa jest niesprawiedliwa.

Należy odnotować również poglądy odmienne, zgodnie z którymi nadpłata ma charakter cywilnoprawny, a warunkiem zwrotu nadpłaty podatnikowi jest poniesienie przez niego ciężaru ekonomicznego podatku (por. M. Kalinowski, *Nadpłata w świetle przepisów Ordynacji podatkowej*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Docenta Eligiusza Drgasa. Studia z zakresu ordynacji podatkowej*, Toruń 1998, s. 84).

9.5. Mając na uwadze przedstawione powyżej dotychczasowe orzecznictwo dotyczące sposobu rozumienia pominięcia ustawodawczego, Trybunał Konstytucyjny nie podziela poglądu wyrażonego przez sąd występujący z pytaniem prawnym, że sformułowany w pytaniu prawnym zarzut niekonstytucyjności dotyczy właśnie pominięcia ustawodawczego (zaniechania względnego) i może zostać rozpoznany przez Trybunał Konstytucyjny w ramach jego jurysdykcji. W ordynacji podatkowej został przyjęty określony model nadpłaty podatku i przesłanki jej zwrotu. W ustawie nie została przewidziana przesłanka poniesienia ciężaru ekonomicznego podatku jako warunku zwrotu nadpłaty. (...)

9.7. Do parlamentu należy ewentualne wprowadzenie w ustawie, wzorem niektórych państw europejskich, modelu nadpłaty przewidującego przesłankę poniesienia przez podatnika ciężaru ekonomicznego podatku jako warunku zwrotu nadpłaty podatku (zob. uchwała NSA wydana w składzie 7 sędziów 13 lipca 2009 r., sygn. akt I FPS 4/09). Trybunał Konstytucyjny nie ma kompetencji do zastąpienia ustawodawcy albo wskazywania, który model zwrotu nadpłaty podatku byłby właściwy. Jak wynika z odpowiedzi podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów z 30 września 2009 r. na interpelację poselską takie prace legislacyjne są prowadzone (zob. interpelacja nr 11315 w sprawie odebrania firmom prawa do zwrotu nadpłaconego podatku VAT i akcyzy z 2 września 2009 r., Sejm VI kadencji).

Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego

Uchwała NSA z 13 lipca 2009 r., I FPS 4/09

Przepis art. 72 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm.) nie stoi na przeszkodzie zwrotowi nadpłaty w podatku akcyzowym także wtedy, gdy ciężar podatku poniósł nabywca opodatkowanego towaru.

Z uzasadnienia

8.7 Można się zgodzić z Dyrektorem Izby Celnej, że do prawa podatkowego powinna się odnosić zasada słuszności. Jednakże powinna ona być wyrażona w przepisach prawa podatkowego, a nie stanowić swoiste narzędzie, przy pomocy którego można podważyć każdą pozytywnie zapisaną w ustawie normę prawną. (...)

8.8 Trafnie Dyrektor Izby podnosi, że koncepcja bezpodstawnego wzbogacenia nie stoi w sprzeczności z prawem wspólnotowym, jednakże rzecz w tym, że polski ustawodawca nie zdecydował się na wprowadzenie do Ordynacji podatkowej mechanizmów ograniczających zwrot nadpłaty. A przecież nie było żadnych przeszkód aby do Ordynacji podatkowej, albo do ustawy o podatku akcyzowym, wprowadzić przepis analogiczny (podobny) do art. 80 brytyjskiej ustawy w sprawie podatku od wartości dodanej z 1994 r. Zgodnie z Konstytucją tylko pozytywnie istniejące przepisy można uznać za podstawę ograniczenia uprawnień podatników wynikających z art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Skutkiem tej swoistej niefrasobliwości polskiego ustawodawcy jest właśnie problem rozpatrywany przez Naczelny Sąd Administracyjny.

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

W rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) nie jest nadpłatą kwota podatku akcyzowego uiszczona z tytułu sprzedaży energii elektrycznej w sytuacji, w której ten kto ją uścił nie poniósł z tego tytułu uszczerbku majątkowego.

Z uzasadnienia

Naczelny Sąd Administracyjny pragnie natomiast podkreślić, że na gruncie Konstytucji RP brak jest jakiegokolwiek uzasadnienia dla przyznania osobie, która dokonała zapłaty nienależnego podatku, środka prawnego mającego na celu uzyskanie od państwa świadczenia, które nie służyłoby pokryciu uszczerbku w jej dobrach spowodowanego zapłatą takiego podatku. Innymi słowy, konsekwencją wadliwego uiszczenia podatku nie może być doprowadzenie do wzbogacenia po stronie takiej osoby. Celem wskazanych wyżej roszczeń publicznoprawnych jednostki jest bowiem wyłącznie ochrona dóbr prawnych jednostki, przede wszystkim jej praw majątkowych, przed uszczupleniem na skutek bezprawnej ingerencji podatkowej władzy publicznej. Wykorzystywanie tych roszczeń w innych celach – np. jako środka umożliwiającego wzbogacenie się – powinno być ocenione jako nadużycie prawa, niekorzystające z ochrony konstytucyjnej. (...)

(...) Jednym z zagadnień, które stanowiło przedmiot rozbieżności w orzecznictwie sądowym, jest pytanie o dopuszczalność odpowiedniego stosowania w postępowaniu nadpłatowym przepisów Kodeksu cywilnego o bezpodstawnym wzbogaceniu (art. 405 i nast. k.c.).

Roszczenie o zwrot nadpłaty, jak wskazano powyżej, jest instytucją prawną uregulowaną autonomicznie i w całości w Ordynacji podatkowej. Roszczenie to wynika z istniejącego między podatnikiem a państwem (organem podatkowym) stosunku publicznoprawnego. W braku w systemie prawa art. 72 i nast. Ordynacji podatkowej zapłata nienależnego podatku mogłaby być, przynajmniej w pewnych przypadkach, kwalifikowana jako zdarzenie prawne stanowiące źródło zobowiązania cywilnoprawnego z tytułu bezpodstawnego wzbogacenia Skarbu Państwa kosztem jednostki. Natomiast pełne uregulowanie tej kwestii w Ordynacji podatkowej wyłącza dopuszczalność odwoływania się do wymienionej instytucji prawa cywilnego (por. E. Łętowska, *Bezpodstawne wzbogacenie*, Warszawa 2000, s. 38). Przepisy Ordynacji podatkowej stanowią zatem *lex specialis* wobec art. 405 i nast. k.c. (zob. M. Ślifirczyk, *iw.*, s. 235). (...)

Nie oznacza to jednak, że art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej należy w każdym przypadku interpretować w sposób wykluczający konieczność badania zubożenia po stronie podatnika zwracającego się o zwrot nadpłaty podatkowej. W przekonaniu Naczelnego Sądu Administracyjnego poprzestanie na literalnej wykładni wymienionego przepisu mogłoby w pewnych sytuacjach prowadzić do rezultatu wypaczającego *ratio legis* instytucji zwrotu nadpłaty podatkowej, a przede wszystkim do naruszenia norm konstytucyjnych.

Wyrok NSA z 9 czerwca 2021 r., I GSK 1647/20

Z uzasadnienia

Jak już zaznaczono uchwała Izby Gospodarczej NSA z dnia 22 czerwca 2011 r., sygn. akt I GPS 1/11 istotnie zmodyfikowała ustawową definicję nadpłaty. W orzeczeniu tym przekroczono granicę wykładni językowej wprowadzając pozanormatywne przesłanki rozstrzygnięcia w odniesieniu do nadpłaty (zob. B. Brzeziński, K. Lasiński - Sulecki, W.

Morawski, Zubożenie podatnika akcyzy jako przesłanka zwrotu nadpłaty. Problemy metodologiczne postępowania dowodowego, *Przegląd Podatkowy*, 3/2020, s. 20). Uchwała ta jest niewątpliwie przykładem prawotwórczej roli orzecznictwa sądów administracyjnych. W doktrynie zarówno prawa administracyjnego jak również podatkowego dostrzega się problematykę prawotwórczej roli orzecznictwa sądów administracyjnych, w tym w szczególności uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego - i co należy szczególnie podkreślić - dopuszcza się prawotwórcze oddziaływanie tego orzecznictwa (zob. A. Gomułowicz, *Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego jako źródło prawa podatkowego*, w: *Ius et Lex. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Kabata*, Olsztyn 2004, s. 176; A. Gomułowicz, *Aspekt prawotwórczy sądownictwa administracyjnego*, Warszawa 2008; A. Gomułowicz, *Prawotwórstwo sądowe jako źródło prawa*, w: *Podatki i prawo podatkowe*, A. Gomułowicz, D. Maczyński, Warszawa 2016, s. 226 i n. oraz D. Dąbek, *Prawo sędziowskie w polskim prawie administracyjnym*, Warszawa 2010).

Merytoryczne wywody zawarte w uzasadnieniu uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 czerwca 2011 r., sygn. akt I GPS 1/11 mogą przekonywać, że jej istota odnosi się do nadpłat (art. 72 § 1 pkt 1 o.p.) w podatku akcyzowym w zakresie wszystkich wyrobów akcyzowych, a nie tylko w stosunku do energii elektrycznej. Nie znajduje bowiem - prima facie - uzasadnienia konstytucyjnego, jak i ze względu na przepisy unijne oraz orzecznictwo TSUE różnicowanie nadpłat w akcyzie w zależności od wyrobu akcyzowego. Z drugiej jednak strony nie można pominąć dokonanej powyżej oceny, zgodnie z którą ww. uchwała ma zastosowanie i jest prawnie wiążąca wyłącznie w stosunku do spraw nadpłaty w podatku akcyzowym od energii elektrycznej.

W nauce odnosząc się do zajmowanego w orzecznictwie stanowiska, zgodnie z którym art. 72 § 1 pkt 1 o.p. należy rozumieć w ten sposób, że nie jest nadpłatą w podatku akcyzowym (nie tylko od energii elektrycznej) kwota podatku, jeżeli ten, kto ją uiszczył, nie poniósł z tego tytułu bezpośredniego uszczerbku majątkowego wskazano, że w rozumieniu potocznym racja jest po stronie sądu. Żeby ubiegać się o zwrot nadpłaty trzeba bowiem wykazać "zubożenie". Nasuwa się również pytanie, dlaczego zwrot nadpłaty ma otrzymać podmiot, który nie zapłacił z własnych środków podatku? Jednocześnie jednak zauważono, że obowiązujące przepisy Ordynacji podatkowej nie uzależniają zwrotu nadpłaty od poniesienia przez podatnika "ciężaru ekonomicznego" podatku. Za wprowadzeniem tej przesłanki do polskich regulacji przemawia orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE, w którym przesłanka przerwania podatku przez podatnika na inną osobę jest podstawą do odmowy zwrotu mu nadpłaty. Realizacja tego postulatu wymaga jednak zmian przepisów Ordynacji regulujących nadpłatę (zob. L. Etel, *Komentarz do art. 72 o.p. w: Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Lex 2020). (...) W zakresie nadpłaty w podatku akcyzowym stwierdzić należy dychotomię tej instytucji spowodowaną działalnością uchwałodawczą Naczelnego Sądu Administracyjnego. W odniesieniu do energii elektrycznej nie jest nadpłatą kwota podatku akcyzowego uiszczona z tytułu sprzedaży energii elektrycznej w sytuacji, w której ten, kto ją uiszczył nie poniósł z tego tytułu uszczerbku majątkowego. Natomiast w odniesieniu do pozostałych wyrobów akcyzowych, w tym również piwa smakowego, art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej nie stoi na przeszkodzie zwrotowi nadpłaty w podatku akcyzowym także wtedy, gdy ciężar podatku poniósł nabywca opodatkowanego towaru. co wynika wprost z tego przepisu prawa.

Regulacja prawna

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 z późn. zm.)

Art. 72 § 1. Za nadpłatę uważa się kwotę:

- 1) nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku; (...)

Ustawa z dnia ??? Ordynacja podatkowa (projekt – druk sejmowy nr 3517)

Art. 185. § 1. Za nadpłatę uważa się kwotę nadpłaconego podatku lub kwotę zapłaconą nienależnie jako podatek.

§ 2. Przepisu § 1 nie stosuje się, w zakresie w jakim organ podatkowy udowodni, że w wyniku zwrotu kwot, o których mowa w § 1, lub ich części, nastąpi bezpodstawne wzbogacenie. (...)

Art. 189. § 1. Uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przysługuje zobowiązanemu, u którego ona powstała. (...)

Oddział 4

Zwrot nadpłaty w przypadku bezpodstawnego wzbogacenia

Art. 197. § 1. W przypadku wydania decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty z zastosowaniem art. 185 § 2, organ podatkowy przekazuje zobowiązanemu, o którym mowa w art. 188, albo podmiotowi, o którym mowa w art. 189 § 2, na jego wniosek, kwotę nadpłaconego podatku lub kwotę zapłaconą nienależnie jako podatek w celu dokonania zwrotu tych kwot podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar ich zapłaty.

§ 2. We wniosku wskazuje się kwotę, którą wnioskodawca zobowiązuje się zwrócić podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty podatku, nie wyższą jednak niż kwota określona na podstawie art. 193.

Art. 198. § 1. Organ podatkowy przekazuje kwotę, o której mowa w art. 197 § 1, w wysokości określonej we wniosku bez wydawania decyzji.

§ 2. W przypadku gdy we wniosku wskazano kwotę w wysokości wyższej niż określona na podstawie art. 193 organ podatkowy przekazuje wnioskodawcy kwotę w wysokości określonej na podstawie tego przepisu.

Art. 199. § 1. Jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że wnioskodawca nie dokona zwrotu kwot podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty podatku, lub nie przekazuje organowi podatkowemu kwot niezwróconych temu podmiotowi, w szczególności gdy wnioskodawca trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić postępowanie egzekucyjne, organ podatkowy wydaje decyzję o odmowie ich przekazania w całości lub części w celu dokonania przez wnioskodawcę zwrotu tych kwot podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar ich zapłaty.

§ 2. W przypadku, o którym mowa w § 1, organ podatkowy zwraca wnioskodawcy kwotę nadpłaconego podatku lub kwotę zapłaconą nienależnie jako podatek w zakresie w jakim organ podatkowy odmówił przekazania kwoty nadpłaconego podatku lub kwoty zapłaconej nienależnie jako podatek, jeżeli wnioskodawca:

- 1) wypłacił te kwoty podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty podatku;
- 2) złożył do organu podatkowego sprawozdanie, o którym mowa art. 201.

§ 3. Organ podatkowy dokonuje zwrotu, o którym mowa w § 2, w terminie 2 miesięcy od otrzymania sprawozdania, o którym mowa art. 201, chyba że w tym terminie wyda decyzję, o której mowa w art. 203.

Art. 200. § 1. Wnioskodawca, któremu organ podatkowy przekazał kwotę nadpłaconego podatku lub kwotę zapłaconą nienależnie jako podatek na podstawie art. 198 albo któremu przekazał taką kwotę w części w przypadku, o którym mowa w art. 199 § 1, dokonuje zwrotu tych kwot podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar ich zapłaty:

- 1) w terminie 30 dni od dnia otrzymania tych kwot od organu podatkowego;
- 2) na rachunek bankowy lub rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej wskazany przez podmiot, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty podatku, lub przekazem pocztowym;
- 3) w zakresie, w jakim jest możliwe wykazanie przez wnioskodawcę danych identyfikujących podmiot, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty podatku oraz określenie wysokości kwot zwrotu.

§ 2. W przypadku gdy z przyczyn niezależnych od wnioskodawcy nie było możliwe dokonanie zwrotu w terminie, o którym mowa w § 1 pkt 1, na jego wniosek, organ podatkowy może przedłużyć termin, nie więcej jednak niż o 2 miesiące. Wniosek składa się w postaci elektronicznej za pomocą środków komunikacji elektronicznej przez elektroniczną skrynkę podawczą organu podatkowego lub portal podatkowy nie później niż na 5 dni przed upływem terminu, o którym mowa w § 1 pkt 1. Wniosek zawiera wskazanie przyczyny niedokonania zwrotu w terminie oraz okoliczności uzasadniające przedłużenie terminu.

§ 3. W sprawie przedłużenia terminu na dokonanie zwrotu organ podatkowy wydaje postanowienie w terminie 3 dni roboczych od dnia otrzymania wniosku, na które służy zażalenie.

§ 4. Złożenie zażalenia na postanowienie w sprawie przedłużenia terminu na dokonanie zwrotu nie zwalnia z obowiązku przekazania organowi podatkowemu kwot, o których mowa w art. 201 § 1 pkt 2.

Art. 201. § 1. Nie później niż 7. dnia od dnia upływu terminu, o którym mowa w art. 200 § 1 pkt 1 lub § 2, wnioskodawca jest obowiązany przekazać organowi podatkowemu:

- 1) sprawozdanie ze zwrotu kwot, o których mowa w art. 200 § 1, podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty podatku;
- 2) niezwrócone kwoty podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty podatku.

§ 2. Sprawozdanie zawiera:

- 1) listę podmiotów, którym został dokonany zwrot kwot wraz z podaniem ich danych identyfikujących, w tym firmę lub nazwę lub imię i nazwisko i miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu, a w przypadku osoby niemającej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania lub podmiotu niemającego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu – numer i serię paszportu lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość, lub innego numeru identyfikacyjnego, jeżeli osoba lub podmiot ten nie posiada identyfikatora podatkowego;
- 2) numer rachunku bankowego lub rachunku w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, na który wnioskodawca dokonał zwrotu kwot, o których mowa w art. 200 § 1.

§ 3. Do sprawozdania dołącza się:

- 1) dokumenty będące podstawą zwrotu kwot podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty podatku;
- 2) potwierdzenie zapłaty należności obejmujących kwotę nadpłaconego podatku lub kwotę nienależnie zapłaconą jako podatek przez podmiot, który poniósł ekonomiczny ciężar jego zapłaty;
- 3) dokumenty potwierdzające prawidłowość numerów rachunków bankowych lub rachunków w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, na które został dokonany zwrot, jeżeli nie wynika to z dokumentów, o których mowa w pkt 1, lub z potwierdzenia zapłaty, o którym mowa w pkt 2;
- 4) potwierdzenie dokonania zwrotu kwoty przez wnioskodawcę podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty podatku.

§ 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych zamieszcza w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego tego ministra wzór sprawozdania.

Art. 202. § 1. W przypadku niewykonania obowiązków, o których mowa w art. 201 § 1, przekazane wnioskodawcy przez organ podatkowy kwoty nadpłaconego podatku lub zapłacone nienależnie jako podatek na podstawie art. 198 albo jej części w przypadku, o którym mowa w art. 199 § 1, pomniejszone o nieprzekazaną organowi podatkowemu kwotę zgodnie z art. 201 § 1 pkt 2, traktuje się jak zaległość podatkową od dnia upływu terminu na ich wykonanie.

§ 2. W przypadku, o którym mowa w § 1, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zaległości podatkowej.

Art. 203. § 1. W przypadku nienależnego lub nieprawidłowego zwrotu przez wnioskodawcę kwoty nadpłaconego podatku lub kwoty zapłaconej nienależnie jako podatek organ podatkowy wydaje decyzję w sprawie zwrotu tych kwot.

§ 2. W przypadku, o którym mowa w § 1, wnioskodawca dokonuje zwrotu w terminie 30 dni od dnia doręczenia decyzji. Po upływie tego terminu kwotę tę traktuje się jako zaległość podatkową.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w art. 199 § 2, do zwrotu wnioskodawcy kwoty nadpłaconego podatku lub kwoty zapłaconej nienależnie jako podatek przepisy § 1 i 2 stosuje się odpowiednio.

Art. 204. § 1. Organem podatkowym właściwym w sprawach uregulowanych w niniejszym oddziale jest organ podatkowy, który wydał decyzję w sprawie stwierdzenia nadpłaty.

§ 2. W zakresie nieuregulowanym w niniejszym oddziale przepisy działu II rozdziałów 1-7, rozdziału 8 oddziału 1-3 i 5-10 oraz rozdziałów 9-16, a także przepisy działu III stosuje się odpowiednio.