

## **Mgr Agata Lipińska**

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

ORCID: 0000-0002-7739-9537

e-mail: agata.lipinska@umcs.pl

# **Odmowa wszczęcia postępowania podatkowego — glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 5.07.2018 r. (I FSK 1277/16)**

Ruling on a refusal to initiate proceedings — Commentary on the Supreme Administrative Court (NSA) Judgment of July 5, 2018 (I FSK 1277/16)

### **Streszczenie**

Glosa stanowi krytykę podjętego przez Naczelnego Sądu Administracyjnego rozstrzygnięcia dotyczącego wydania przez organ podatkowy postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania podatkowego w przypadku postępowania wszczynanego na wniosek. W związku z tym analizie poddano zakres uprawnień strony w postępowaniu podatkowym oraz charakter postępowania w przedmiocie zwrotu podatku od towarów i usług. Na jej podstawie stwierdzono, że postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania, wydane w myśl art. 165a § 1 o.p., dotyczy wyłącznie postępowań wszczynanych na wniosek. Nie jest zatem dopuszczalna odmowa wszczęcia postępowania w sprawie o zaliczenie zwrotu podatku na poczet wskazanych przez podatnika zobowiązań.

**Słowa kluczowe:** postępowanie podatkowe, odmowa wszczęcia postępowania, zwrot podatku

**JEL:** K00, K34, K40

### **Wprowadzenie**

Problemem, przed którym stanął Naczelnego Sąd Administracyjny (NSA) w niniejszej sprawie, było uprawnienie organu podatkowego do wydania postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania. Tłem do analizy procesowych przepisów prawa podatkowego jest kwestia zaliczenia zwrotu podatku od towarów i usług na poczet wskazanych przez podatnika zobowiązań podatkowych. Zaliczenie zwrotu podatku jest instytucją uregulowaną w przepisach Ordynacji podatkowej (dalej jako: Ordynacja podatkowa

### **Abstract**

The article is a criticism of the Supreme Administrative Court (NSA) Judgment concerning the issue of ruling on a refusal to initiate proceedings, in proceedings commenced at the request of the party. Therefore, the scope of the party's rights in tax proceedings and the nature of the proceedings regarding the refund of value-added tax were analysed. On their basis, it was found that the refusal to initiate proceedings, issued according to Article 165a § 1 of the Tax Ordinance Act, applies only to proceedings inaugurated at the request of the party. Accordingly, it is not authorised to refuse to instigate the proceedings to credit the tax refund towards the liabilities indicated by the taxpayer.

**Keywords:** tax proceedings, refusal to initiate proceedings, tax refund

lub o.p.)<sup>1</sup>. Biorąc za kryterium tryb wszczęcia postępowania, zaliczenie zwrotu podatku następuje z urzędu. Istotą sporu było zatem rozstrzygnięcie, czy w przedstawionym stanie faktycznym właściwe jest zastosowanie przepisu art. 165a § 1 o.p., który stanowi z kolei podstawę wydania przez organ podatkowy postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania. Stanowisko NSA w omawianej sprawie z niezrozumiałych przyczyn odbiega od ugruntowanej linii orzeczniczej i w żadnym wypadku nie zasługuje na aprobatę. Natomiast sentencja uchylonego wyroku sądu pierwszej instancji jest trafna, podobnie jak znakomita większość podniesionych w uzasadnieniu argumentów<sup>2</sup>. Orzeczenie Na-

czelnego Sądu Administracyjnego opatrzone jest zdaniem odrębnym sędzię Janusza Zubrzyckiego.

Ocenę rozstrzygnięcia NSA należy oprzeć na analizie dyrektywy wypływającej z art. 165a § 1 o.p. Norma wynikająca z tego przepisu stanowi bowiem dla organu podatkowego podstawę do wydania postanowienia w sprawie odmowy wszczęcia postępowania, jeżeli zdaniem organu zaistniały okoliczności, które to uniemożliwiają. W tym celu konieczna jest także ocena charakteru postępowania w sprawie zaliczenia zwrotu podatku od towarów i usług oraz czynności weryfikacyjnych prowadzonych przez organ podatkowy w omawianej sprawie.

### Synteza stanu faktycznego

W dniu 5.05.2014 r. spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, która była podatnikiem podatku od towarów i usług, doręczono postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu tego podatku, wynikającego ze złożonej przez spółkę deklaracji. Podstawą wydania postanowienia była treść art. 87 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług (dalej jako: ustawa o podatku od towarów i usług lub u.p.t.u.)<sup>3</sup>. Zgodnie z przywołanym przepisem naczelnik urzędu skarbowego jest uprawniony przedłużyć termin zwrotu różnicy podatku do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanej w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego. Tymczasem w dniu 15.05.2014 r. spółka złożyła wniosek o zaliczenie zwrotu podatku od towarów i usług za marzec 2014 r. na poczet zapłaty podatku w kolejnym miesiącu. W odpowiedzi naczelnik urzędu skarbowego, powołując się na przepis art. 165a § 1 o.p., wydał postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania podatkowego. Wskazał przy tym, że czynności weryfikacyjne prowadzone na podstawie art. 87 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług były w toku. Spółka wniosła zażalenie na to postanowienie, podnosząc w szczególności nieprawidłowe zastosowanie przepisów dotyczących zaliczenia zwrotu podatku na poczet bieżących zobowiązań podatkowych. Wskazała także, że postanowienie zostało wydane po dokonaniu błędnej wykładni przepisu art. 165a § 1 o.p., tj. podniosła brak podstawy do wydania przez organ podatkowy w zaistniałym stanie faktycznym i prawnym postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania. Oprócz czynności sprawdzających dotyczących zwrotu podatku za marzec 2014 r. i zaliczenia go na poczet zobowiązania z kwietnia 2014 r., 30.05.2014 r. wszczęto wobec spółki także postępowanie kontrolne w zakresie podatku od towarów i usług za miesiące od grudnia 2013 r. do kwietnia 2014 r. Spółka wskazała, że w związku z toczącą się kontrolą podatkową jej oczekiwanie zakończenia czynności sprawdzających zwieńczonych zaliczeniem zwrotu podatku od towarów i usług jest zasadne. Postanowienie organu pierwszej instancji zostało jednak utrzymane w mocy także przez organ drugiej instancji, tj. dyrektora izby skarbowej (obecnie izby administracji skarbowej).

Następnie spółka zaskarżyła powyższe postanowienie do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA). Oprócz żądania uchylecia zaskarżonego postanowienia, strona wniosła o stwierdzenie przewlekłości postępowania w sprawie weryfikacji zwrotu podatku od towarów i usług oraz zaliczenia zwrotu na poczet zobowiązania spółki za kwiecień 2014 r. Spółka podniosła zarzut rażącego naruszenia przepisów prawa materialnego i procesowego, powtarzając argumentację podniesioną w zażaleniu na postanowienie. Wojewódzki Sąd Administracyjny stwierdził zasadność skargi i skierował wniosek spółki do ponownego merytorycznego rozpoznania przez organ pierwszej instancji. Naczelnik urzędu skarbowego został zatem zobowiązany do rozstrzygnięcia o zaliczeniu bądź odmowie zaliczenia zwrotu kwoty nadwyżki podatku od towarów i usług naliczonego nad należnym. Dyrektor izby skarbowej wniosł skargę kasacyjną od wyroku sądu pierwszej instancji. Oceńszy zarzuty skargi, NSA uchylił wyrok WSA w całości, a skargę oddalił. W uzasadnieniu wyroku wskazano, że w związku z toczącymi się na podstawie art. 87 ust. 2 u.p.t.u. postępowaniem weryfikacyjnym podatek nie posiadał uprawnienia do dysponowania kwotą zwrotu podatku. W związku z tym w opinii NSA zaistniała przesłanka z przepisu art. 165a o.p., a więc przyczyna uniemożliwiająca wszczęcie postępowania.

### Zaliczenie zwrotu podatku na poczet wskazanych zobowiązań

Zgodnie z art. 76 § 1 o.p. nadpłaty wraz z ich oprocentowaniem podlegają zaliczeniu z urzędu na poczet zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę, odsetek za zwłokę określonych w decyzji, o której mowa w art. 53a o.p., oraz bieżących zobowiązań podatkowych, a w razie ich braku podlegają zwrotowi z urzędu, chyba że podatek złoży wniosek o zaliczenie nadpłaty w całości lub w części na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. Natomiast w myśl przepisu art. 76b § 1 o.p., przepisy art. 76, art. 76a, art. 77b i art. 80 tej ustawy stosuje się odpowiednio także do zwrotu podatku. Zaliczenie, o którym mowa w przepisie art. 76a § 2 pkt 1 o.p., następuje z dniem złożenia deklaracji wykazującej zwrot podatku. W sprawach zaliczenia nadpłaty, a zatem także zwrotu podatku, wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie. Postanowienie, w którym organ podatkowy stwierdza zaliczenie zwrotu podatku na poczet bieżących zobowiązań podatkowych, stanowi potwierdzenie czynności rachunkowej, o której mowa w przepisie art. 76a § 1 o.p. Nie oznacza to jednak, że istnienie zwrotu lub możliwość jego zaliczenia na poczet wskazanych zobowiązań ma swoją podstawę w akcie administracyjnym. Postanowienie naczelnika urzędu skarbowego ma bowiem wyłącznie charakter deklaratoryjny, a jego celem jest potwierdzenie możliwości uznania kompensaty wzajemnych wierzytelności. Jednak dopiero stwierdzenie istnienia nadpłaty pozwala podatnikowi na rozporządzenie środkami pieniężnymi uzyskanymi z tego tytułu. Zaliczenie zwrotu

podatku stanowi więc w swojej istocie czynność rachunkową polegającą na przeksięgowaniu należnego zwrotu podatku na poczet bieżącego zobowiązania podatkowego.

Należy jednak podkreślić, że przez zwrot podatku rozumie się zwrot różnicy podatku lub zwrot podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, a także inne formy zwrotu podatku przewidziane w przepisach prawa podatkowego<sup>4</sup>. W związku z tym przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące zwrotu różnicy podatku nie mogą być analizowane w oderwaniu od przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (szerzej na temat definiowania i wykładni pojęć w prawie podatkowym: Szczyński, 2018). Inną kwestią jest bowiem analiza postępowania weryfikacyjnego prowadzonego przez naczelnika urzędu skarbowego zgodnie z przepisem art. 87 ust. 2 u.p.t.u. Przepis, o którym mowa, wskazuje termin sześćdziesięciu dni jako termin właściwy do dokonania zwrotu podatku. Natomiast odsunięcie w czasie dokonania zwrotu podatku następuje w przypadku zaistnienia uzasadnionych wątpliwości dotyczących prawidłowości złożonej deklaracji. Wskazana w omawianym przepisie dodatkowa weryfikacja złożonej deklaracji dokonuje się w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego. Czynności weryfikacyjne są podejmowane z urzędu przez naczelnika urzędu skarbowego, a datą ich wszczęcia jest dzień doręczenia postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu podatnikowi. Podatnik nie jest zatem podmiotem inicjującym przedłużenie terminu zwrotu poprzez złożenie stosownego wniosku lub korekty złożonej deklaracji podatkowej. Toczące się postępowanie weryfikacyjne stanowi przeszkodę uniemożliwiającą rozporządzenie przez podatnika kwotą zwrotu podatku od towarów i usług. W kontekście wcześniejszych uwag, należy odróżnić uprawnienie podatnika podatku od towarów i usług do otrzymania zwrotu podatku od jego uprawnienia do dysponowania kwotą zwrotu. Drugie z uprawnień może być realizowane dopiero z momentem stwierdzenia postanowieniem zasadności zwrotu podatku.

Analiza przepisów Ordynacji podatkowej oraz ustawy o podatku od towarów i usług jednoznacznie wskazuje, że zaliczenie zwrotu podatku na poczet wskazanych zobowiązań podatkowych następuje z urzędu. Jednocześnie postanowienie o zaliczeniu zwrotu podatku na poczet bieżących zobowiązań podatnika jest aktem administracyjnym o charakterze deklaratoryjnym. Potwierdza zatem uprawnienia i obowiązki, które mają podstawę w przepisach prawa podatkowego, ale nie ustala, nie zmienia ani nie uchyla istniejących stosunków prawnopodatkowych (Służewski, 1974). Zaliczenie kwoty zwrotu podatku następuje już z chwilą stwierdzenia przesłanek zaliczenia wynikających z powołanych wyżej przepisów Ordynacji podatkowej (Zubrzycki, 2017)<sup>5</sup>. Postępowanie weryfikacyjne wszczęte w omawianej sprawie przez naczelnika urzędu skarbowego w ramach czynności sprawdzających również nastąpiło z urzędu. Przepis art. 87 ust. 2 u.p.t.u. co prawda uprawnia organ podatkowy do wydłużenia terminu zwrotu podatku, jednak zwrot ostatecznie nastąpi po zakończeniu postępowania weryfikacyjnego. Organ podatkowy, wydając postanowienie w przedmiocie przedłużenia terminu zwrotu podatku,

orzeka bowiem jedynie o konieczności oceny zasadności dokonania zwrotu, a nie zasadności samego zwrotu<sup>6</sup>. W orzecznictwie sądów administracyjnych wskazuje się przy tym jednoznacznie, że złożenie przez podatnika deklaracji lub korekty deklaracji, stanowiących obok innych okoliczności przedmiot badania organu podatkowego, nie jest równoznaczne ze zgłoszeniem żądania wszczęcia postępowania przez stronę w myśl art. 165 § 1 o.p.<sup>7</sup> Uwzględniając zatem normy prawne dotyczące zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, wysłowione w przepisach Ordynacji podatkowej oraz ustawy o podatku od towarów i usług, należy stwierdzić, że zaliczenie zwrotu podatku nie jest w żadnym razie uzależnione od żądania podatnika. Nie pozostaje to bez znaczenia, wbrew twierdzeniom Naczelnego Sądu Administracyjnego, dla sposobu rozstrzygnięcia sprawy przez organ podatkowy.

Nie można się zgodzić z twierdzeniem NSA, że organ podatkowy nie mógł podjąć innego rozstrzygnięcia niż odmowa wszczęcia postępowania, aby nie wypowiedać się merytorycznie w sprawie<sup>8</sup>. Odmowa zaliczenia zwrotu podatku na poczet wskazanej przez podatnika wierzytelności z powodu toczącego się postępowania weryfikacyjnego nie stoi na przeszkodzie wydaniu postanowienia o zaliczeniu zwrotu po zakończeniu czynności sprawdzających. Co więcej, w analizowanej sprawie żądanie podatnika dotyczyło wydania postanowienia stwierdzającego zaliczenie zwrotu, a więc wydania aktu administracyjnego deklaratoryjnego potwierdzającego zasadność dokonania zwrotu podatku, a nie wszczęcia postępowania w sprawie zaliczenia zwrotu podatku. Postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania jest wobec tego bezprzedmiotowe (Janowicz, 1995).

### **Przesłanki odmowy wszczęcia postępowania podatkowego**

Zgodnie z przepisem art. 165 § 1 o.p. postępowanie podatkowe wszczyna się z urzędu lub na żądanie strony. Tryb wszczęcia postępowania regulują co do zasady przepisy materialnego prawa podatkowego. W literaturze przedmiotu wskazuje się przy tym ogólną zasadę, zgodnie z którą, o obowiązkach strony postępowania rozstrzyga się w postępowaniach wszczynanych z urzędu. Natomiast, gdy chodzi o uprawnienia strony, takie postępowania wszczyna się zwykle na podstawie jej żądania (Dawidowicz, 1962; Longschamps, 1964). Nie jest to jednak rozróżnienie zupełne. Niezależnie od podmiotu inicjującego postępowanie jego wszczęcie oraz prowadzenie jest czynnością procesową przypisaną organowi podatkowemu. Czynność wszczęcia postępowania należy zatem odróżnić od uprawnienia do zainicjowania postępowania podatkowego, które jedynie aktualizuje obowiązek organu podatkowego. Wskazanie, kto inicjuje wszczęcie postępowania podatkowego, jest uzależnione, jak wskazano, od przedmiotu postępowania (Janowicz, 1995). Jednak przepis art. 165 § 1 o.p. nie jest samoistną podstawą wszczęcia postępowania podatkowego<sup>9</sup>. W niektórych przypadkach w przepisach materialnego prawa podatkowego zrekonstruowane są normy kompetencyj-

ne, które wskazują wprost komu przysługuje uprawnienie do zainicjowania postępowania, a więc *expressis verbis* rozstrzygają o zastosowaniu zasady oficjalności lub skargowości w postępowaniu (Hanusz, 2020).

Bezsprzeczne jest jednak, że uprawnienie strony dotyczące możliwości zainicjowania wszczęcia postępowania w przypadku wystąpienia interesu prawnego jest najszersze. Organ podatkowy może bowiem wszcząć postępowanie tylko, jeżeli wynika to z norm podatkowego prawa materialnego (Hanusz, 2006)<sup>10</sup>. Uprawnienie strony nie podlega takiemu ograniczeniu. Dopuszczalne jest zatem, aby strona wystąpiła w żądaniem wszczęcia postępowania, które zgodnie z przepisami prawa materialnego powinno zostać zainicjowane przez organ podatkowy (Borkowski i Krawczyk, 2020). Przepisy prawa podatkowego nie precyzują podmiotowych uprawnień strony dotyczących jej żądań w toku postępowania podatkowego. Tymczasem wnioski o stwierdzenie zaliczenia zwrotu podatku na poczet wskazanych zobowiązań podatkowych nie jest żądaniem sprzecznym z przepisami prawa podatkowego. Ostatecznie bowiem to organ podatkowy wszczyna postępowanie, nawet jeżeli czyni to na żądanie strony, jest to jednak jego wyłączna kompetencja (Adamiak, 2017). W omawianej sprawie strona postępowania zażądała jedynie realizacji swoich uprawnień, a wniosek przez nią złożony stanowi w tym przypadku bezpośrednią emanację jej uprawnień. Wniosek ten nie może być zatem, wbrew twierdzeniu Naczelnego Sądu Administracyjnego, uznany za nieskuteczny<sup>11</sup>. Fakt zgłoszenia wniosku nie oznacza także, że przepisy materialnego prawa podatkowego przyznające organowi obowiązek podjęcia czynności z własnej inicjatywy podlegają ograniczeniu. Tryb wszczęcia postępowania ma bowiem swój bezpośredni związek z możliwością wydania postanowienia o odmowie jego wszczęcia. Rozstrzygnięcie wydane na podstawie art. 165a § 1 o.p. może dotyczyć jedynie postępowania wszczętego na skutek wniesienia żądania przez stronę<sup>12</sup>.

Treść przepisu art. 165a § 1 o.p. determinuje, że postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania organ podatkowy wydaje w dwóch przypadkach. Po pierwsze, gdy podmiotem żądającym wszczęcia postępowania nie jest strona. Po drugie, jeżeli wystąpią inne przyczyny uniemożliwiające wszczęcie postępowania<sup>13</sup>. W literaturze przedmiotu oraz orzecznictwie wskazuje się, że zalicza się do nich naruszenia o równie istotnym znaczeniu co brak statusu strony, które obiektywnie nie dopuszczają wszczęcia, prowadzenia postępowania i merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy podatkowej. Przez przesłanki, które stoją na przeszkodzie wszczęciu postępowania podatkowego, rozumie się brak podstawy prawnej do rozpatrzenia żądania w postępowaniu podatkowym, toczące się już w tej samej sprawie postępowanie podatkowe oraz zapadłe już rozstrzygnięcie sprawy podatkowej w postaci decyzji ostatecznej (Adamiak, 2017; Dowgier, 2014)<sup>14</sup>. W niniejszej sprawie sąd zaaprobował twierdzenie organu podatkowego, że wniosek podatnika zainicjował postępowanie, które doprowadziło do rozstrzygnięcia o braku jego „umocowania do skutecznego rozpoczęcia procedury zaliczenia zwrotu podatku z uwagi na toczące się postępowanie weryfikacyjne”, a więc odmowy wszczęcia postępowania na podstawie art. 165a § 1 o.p.

W orzecznictwie sądów administracyjnych podnosi się, że żądanie wszczęcia postępowania jest żądaniem rozstrzygnięcia określonej sprawy z zakresu materialnego prawa podatkowego<sup>15</sup>. Skoro więc organ podatkowy z urzędu rozstrzyga o zaliczeniu zwrotu podatku na rzecz wskazanych zobowiązań, nie jest dopuszczalna odmowa wszczęcia takiego postępowania. Celem instytucji odmowy wszczęcia postępowania jest zachowanie reguł ekonomiki procesowej<sup>16</sup>. Organ podatkowy ocenia bowiem wnioski strony o wszczęcie postępowania, przewidując dalszy jego tok. Jeżeli uzna, że zostałyby umorzone, wówczas nie ma podstaw ani do jego prowadzenia, ani zwłaszcza wszczęcia. W niniejszej sprawie, w zakresie żądania strony dotyczącego zaliczenia zwrotu podatku nie zachodziła przesłanka bezprzedmiotowości postępowania, która miałaby powodować jego umorzenie<sup>17</sup>. Wniosek podatnika o wypełnienie przez organ podatkowy jego obowiązku, nie może więc spotkać się z odmową, zwłaszcza że zaliczenie zwrotu podatku następuje z urzędu i zostało jedynie odwleczone w czasie na skutek podjęcia przez organ podatkowy czynności sprawdzających jedynie do momentu ich zakończenia<sup>18</sup>. Trudno przy tym zaakceptować pogląd NSA, zgodnie z którym organ podatkowy nie mógł wypowiedzieć się merytorycznie w sprawie i w związku z tym postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania ma na celu zapobieżenie zarzutowi jego bezczynności<sup>19</sup>. Za chybiony należałoby także uznać inny podnoszony w orzecznictwie sądów administracyjnych argument, zgodnie z którym wydane w sprawie postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu podatku stanowi podstawę do zastosowania w sprawie przepisu art. 165a § 1 o.p.<sup>20</sup>. Weryfikacja w omawianej sprawie przybrała formę czynności sprawdzających, a nie postępowania podatkowego *sensu stricto*. Natomiast postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu podatku od towarów i usług nie jest postanowieniem kończącym postępowanie podatkowe, nie zachodzi więc przesłanka powagi rzeczy osądzonej<sup>21</sup>. Oznacza to, że w przedstawionym stanie faktycznym i prawnym organ podatkowy nie posiadał uprawnienia do wydania postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania.

## Uwagi końcowe

Na podstawie poczynionych uwag nie można zaakceptować rozstrzygnięcia Naczelnego Sądu Administracyjnego zawartego w sentencji głosowanego wyroku. Jednocześnie w pełni uzasadnione są tezy przytoczone w zdaniu odrębnym, którym wyrok jest opatrzony. Zastrzeżenia budzi twierdzenie sądu dotyczące możliwości zastosowania przepisu art. 165a o.p. także do wniosków, które nie mogą wszcząć postępowań ze względu na tryb, ponieważ postępowania te nie stanowią postępowań wnioskowych. Uprawnienia strony do zgłaszania swoich żądań w postępowaniu są znacznie szersze niż uprawnienia organu, który wszczyna postępowanie jedynie na podstawie wyraźnego upoważnienia. Zgłoszenie żądania przez stronę odnośnie do postępowania wszczynanego, co do zasady, z urzędu nie zmienia jed-

nak charakteru tego postępowania. Tymczasem z językowej wykładni przepisów art. 165 i 165a o.p. jednoznacznie wynika, że odmowa wszczęcia postępowania podatkowego dotyczy wyłącznie postępowań wszczynanych na wniosek. Przesłanki wydania postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania podatkowego nie mogą zatem niweczyć postępowania w sprawie zaliczenia zwrotu podatku od towarów i usług na poczet wskazanych przez podatnika wierzytelności. Wniosku strony o zaliczenie zwrotu podatku nie można także uznać za bezskuteczny.

Również czynności sprawdzające podjęte w celu weryfikacji zgodnie z przepisem art. 87 u.p.t.u. są wykonywane

przez organ podatkowy z urzędu. Organ podatkowy, wydłuższy termin zwrotu podatku, nie rozstrzyga przy tym o jego zasadności, a jedynie czasowo uniemożliwia wydanie z urzędu postanowienia o zaliczenia zwrotu podatku na poczet wskazanych wierzytelności. Powyższe uwagi prowadzą do konstatacji, że organ podatkowy w analizowanej sprawie powinien orzec w postanowieniu o odmowie zaliczenia zwrotu podatku z uwagi na toczące się czynności weryfikacyjne. Wydane orzeczenie nie stałoby wówczas na przeszkodzie wydaniu po zakończeniu czynności sprawdzających postanowienia o zaliczeniu zwrotu podatku od towarów i usług na poczet wskazanego zobowiązania.

## Przypisy/Notes

- <sup>1</sup> Ustawa z 29.08.1997 r. — Ordynacja podatkowa (Dz.U. 1997 nr 137, poz. 926).
- <sup>2</sup> Por. wyrok WSA w Poznaniu z 5.03.2016 r., sygn. akt I SA/Po 1959/15.
- <sup>3</sup> Zob. art. 87 ust. 2 ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054 z późn. zm.).
- <sup>4</sup> Zob. art. 3 pkt 7 o.p.
- <sup>5</sup> Por. wyrok NSA z 19.05.2009 r., sygn. akt I FSK 264/08.
- <sup>6</sup> Por. wyrok NSA z 13.09.2019 r., sygn. akt I FSK 1069/19.
- <sup>7</sup> Stanowisko to znajduje potwierdzenie w dwóch uchwałach NSA (7): uchwale NSA (do 31.12.2003) w Warszawie z 22.04.2002 r., sygn. akt FPS 1/02 oraz uchwale NSA (do 31.12.2003) w Warszawie z 22.04.2002 r., sygn. akt FPS 5/02.
- <sup>8</sup> Por. pkt 18 uzasadnienia.
- <sup>9</sup> Por. wyrok NSA z 27.03.2019 r., sygn. akt I FSK 1914/16.
- <sup>10</sup> Wynika to z kierowniczego, a nie kontradiktoryjnego charakteru postępowania podatkowego.
- <sup>11</sup> Por. pkt 16 uzasadnienia wyroku.
- <sup>12</sup> Błędne twierdzenie NSA w niniejszej sprawie, że „Przepis art. 165a § 1 Ordynacji podatkowej może być stosowany również do wniosków, które z założenia (...) nie mogą wszczęć postępowania przed organami podatkowymi, ponieważ nie są to tzw. postępowania wnioskowe” zostało powielone w innym wyroku NSA: por. wyrok NSA z 3.12.2019 r., sygn. akt II FSK 180/18. Tymczasem w orzecznictwie NSA wskazywano wielokrotnie, że uprawnienie do odmowy wszczęcia postępowania dotyczy wyłącznie postępowań wszczynanych na wniosek, zob. m.in. wyrok NSA z 23.08.2018 r., sygn. akt II FSK 2296/16, wyrok NSA z 18.05.2017 r., sygn. akt I FSK 2027/15 czy wyrok NSA z 3.03.2015 r., sygn. akt II FSK 909/13.
- <sup>13</sup> Por. wyrok NSA z 18.11.2016 r., sygn. akt I FSK 301/15.
- <sup>14</sup> Por. wyrok NSA z 8.12.2017 r., sygn. akt II FSK 222/16.
- <sup>15</sup> Por. wyrok NSA z 8.06.2017 r., sygn. akt I FSK 1422/15.
- <sup>16</sup> Por. wyrok NSA z 3.03.2015 r., sygn. akt II FSK 909/13.
- <sup>17</sup> Por. art. 208 o.p.
- <sup>18</sup> Por. art. 274b o.p.
- <sup>19</sup> Zob. pkt 15 uzasadnienia wyroku.
- <sup>20</sup> Por. wyrok NSA z 26.04.2017 r., sygn. akt I FSK 1562/15 oraz wyrok NSA z 26.04.2017 r., sygn. akt I FSK 2198/15.
- <sup>21</sup> Por. art. 207 o.p.

## Bibliografia/References

- Adamiak, B. (2017). W: B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław: Unimex.
- Borkowski, J., Krawczyk, A. (2020). Postępowanie zwykłe. Przedmiot postępowania zwykłego W: red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, *System Prawa Administracyjnego. Tom 9. Prawo procesowe administracyjne*. Warszawa: C.H.Beck.
- Dawidowicz, W. (1962). *Ogólne postępowanie podatkowe. Zarys systemu*. Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Naukowe.
- Dowgier, R. (2014). *Ordynacja podatkowa w praktyce gminnych organów podatkowych — stan obecny i kierunki zmian*. Warszawa: Taxpress.
- Hanusz, A. (2006). *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*. Kraków: Zakamycze.
- Hanusz, A. (2020). Miejsce prawa finansowego w systemie prawa polskiego. *Państwo i Prawo*, (7), 3–24.
- Janowicz, Z. (1995). *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*. Warszawa–Poznań: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Longchamps, F. (1964). O pojęciu stosunku prawnego w prawie administracyjnym, *Acta Universitatis Wratislaviensis*, (19).
- Służewski, J. (1974). *Postępowanie administracyjne*. Warszawa: Wydawnictwo Prawnicze.
- Szczeńsiak, P. (2018). Wykładnia pojęć prawa cywilnego w rekonstrukcji norm prawa podatkowego a postulat spójności i pewności porządku prawnego. W: A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Zasada pewności w prawie podatkowym*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Zubrzycki, J. (2017). W: B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Wrocław: Unimex.

### Mgr Agata Lipińska

Asystent w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie. Praca naukowa rozwijana w zakresie specjalności naukowej prawo finansowe. Autorka publikacji z dziedziny prawa podatkowego oraz prawa bilansowego.

### Mgr Agata Lipińska

Lecturer at Department of Financial Law, Faculty of Law and Administration at Maria Curie-Skłodowska University in Lublin. Active in the field of financial law with the following major areas: tax law and balance sheet law.