

## Departament Polityki Podatkowej

PK4.8022.45.2015

### Dyrektorzy Izb Skarbowych wszystkich

W nawiązaniu do postulatów zgłaszanych przez trenerów administracji skarbowej podczas szkoleń resortowych, Ministerstwo Finansów przedstawia poniżej wyjaśnienia zgłoszonych w trakcie szkolenia problemów z zakresu stosowania przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.), w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 10 września 2015 r. – o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1649).

#### **1. Nienaliczanie odsetek za zwłokę, w przypadku uchylecia decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia oraz stwierdzenia nieważności decyzji.**

Art. 54 § 3 Ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r., nie określał sposobu liczenia 3-miesięcznego terminu, o którym mowa w § 1 pkt 7 tego artykułu. Orzecznictwo sądów administracyjnych nie było jednolite w zakresie obliczania terminu w razie uchylecia decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania. Przepisy te zostały zinterpretowane w uchwale NSA z dnia 26 października 2015 r. sygn. akt I FPS 2/15. Zgodnie z uchwałą, art. 54 § 3 Ordynacji podatkowej należy tak rozumieć, że w razie uchylecia decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania, termin 3-miesięczny, o którym mowa w art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej należy liczyć – sumując czasookresy trwania postępowania przed organem pierwszej instancji – od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia ponownej decyzji organu pierwszej instancji.

Inny sposób liczenia ww. terminów przyjęto w art. 54 § 3 zdanie drugie Ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2016 r. Stosownie do tego przepisu, terminy liczone są na nowo od dnia otrzymania akt sprawy i nie podlegają sumowaniu z dotychczasowymi. Z powyższego wynika, że od dnia 1 stycznia 2016 r. zdarzenie w postaci otrzymania akt sprawy, w związku z uchyleciem lub stwierdzeniem nieważności decyzji, uruchamia bieg terminów dla celów nienaliczania odsetek za zwłokę.

Kryterium decydującym o stosowaniu nowego lub dotychczasowego sposobu liczenia terminów dla celów nienaliczania odsetek za zwłokę, będzie moment otrzymania akt sprawy. Nowy sposób liczenia terminów dla celów nienaliczania odsetek za zwłokę znajdzie zastosowanie do spraw, w których po uchyleciu decyzji i przekazaniu sprawy do ponownego rozpatrzenia (stwierdzeniu nieważności decyzji) organ podatkowy otrzymał akta sprawy po dniu 1 stycznia 2016 r. Natomiast dotychczasowy art. 54 § 3 Ordynacji podatkowej, zinterpretowany uchwałą NSA z dnia 26 października 2015 r. sygn. akt I FPS 2/15, powinien być nadal stosowany w sprawach, w których akta sprawy wpłynęły do organu podatkowego przed dniem 1 stycznia 2016 r.

## **2. Moment początkowy liczenia 30-dniowego terminu na dobrowolny zwrot, przewidzianego w art. 52 § 3 Ordynacji podatkowej.**

Stosownie do art. 52 § 3 Ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2016 r., w przypadku, o którym mowa w art. 52 § 1 pkt 2, w razie niedokonania zwrotu w terminie 30 dni, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa obowiązek zwrotu w terminie 30 dni od dnia doręczenia tej decyzji. Po upływie tego terminu kwotę podlegającą zwrotowi traktuje się jako zaległość podatkową. Art. 52 § 3 Ordynacji podatkowej dotyczy przypadków, gdy nadpłata lub zwrot podatku zostały:

- a) określone lub stwierdzone w decyzji, która następnie została uchylona, zmieniona lub stwierdzono jej nieważność albo stwierdzono jej wygaśnięcie,
- b) stwierdzone na wniosek w trybie art. 75 § 4, w zakresie wynikającym z tego wniosku, nienależnie lub w wysokości większej od należnej,
- c) wykazane dodatkowo, w korekcie deklaracji dokonanej w trybie art. 274, nienależnie lub w wysokości większej od należnej.

W przypadku wydania decyzji uchylającej, zmieniającej lub stwierdzającej nieważność albo wygaśnięcie decyzji, w której nadpłata lub zwrot podatku zostały określone lub stwierdzone, termin 30 dni przewidziany w art. 52 § 3 Ordynacji podatkowej na dobrowolny zwrot należy liczyć od dnia doręczenia decyzji uchylającej, zmieniającej lub stwierdzającej nieważność albo wygaśnięcie decyzji.

Z kolei w przypadku nadpłaty nienależnie stwierdzonej w trybie bezdecyzyjnym (art. 75 § 4 Ordynacji podatkowej) lub wykazanej nienależnie w korekcie deklaracji dokonanej w trybie art. 274 Ordynacji podatkowej, konieczne jest wydanie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego na podstawie art. 21 § 3 lub § 3a Ordynacji podatkowej. Dzień doręczenia takiej decyzji wyznaczy początek biegu 30-dniowego terminu na dokonanie dobrowolnego zwrotu.

## **3. Brak odsetek za zwłokę w przypadkach wymienionych w art. 52 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej.**

Zgodnie z art. 53 § 1 Ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2016 r., od zaległości podatkowych, z zastrzeżeniem art. 52 § 1 pkt 2 i art. 54, naliczane są odsetki za zwłokę. W art. 52 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej określono przypadki, w których zwrotowi bez wezwania podlega nadpłata i zwrot podatku, które wcześniej zostały zwrócone lub zaliczone na poczet zaległości podatkowych w wyniku błędnego działania organu podatkowego. W takich przypadkach, zgodnie z art. 52 § 3 Ordynacji podatkowej, w razie niedokonania dobrowolnego zwrotu w terminie 30 dni, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa obowiązek zwrotu w terminie 30 dni od dnia doręczenia tej decyzji. Po upływie tego terminu kwotę podlegającą zwrotowi traktuje się jako zaległość podatkową. Z powołanego przepisu wynika, że przed upływem 30 dni od dnia doręczenia decyzji określającej obowiązek zwrotu, kwota podlegająca zwrotowi nie jest traktowana jako zaległość podatkowa.

Mimo, że po upływie tego terminu kwota ta jest już traktowana jako zaległość podatkowa to jednak od tej kategorii zaległości nie będą naliczane odsetki za zwłokę. Naliczanie odsetek za zwłokę od kwoty podlegającej zwrotowi, traktowanej jako zaległość podatkowa, jest wyłączone z mocy przepisu art. 53 § 1 Ordynacji podatkowej. W związku z powyższym, w przypadkach wymienionych w art. 52 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, odsetki za zwłokę nie są w ogóle naliczane. Ta kategoria zaległości może być egzekwowana tylko w zakresie należności głównej.

#### **4. Orzeczenie o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców a ustalenie lub określenie kwot, o których mowa w art. 21 § 3 i 3a, art. 24 lub art. 74a Ordynacji podatkowej.**

W art. 100 § 1 Ordynacji podatkowej jest mowa o jednej decyzji, w której organ orzeka o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców na podstawie decyzji ostatecznych wydanych wobec spadkodawcy oraz jego zobowiązań wynikających z prawidłowych deklaracji. Z kolei § 2 ma zastosowanie, gdy deklaracja złożona przez spadkodawcę jest nieprawidłowa lub deklaracji nie złożono. Przepis ten nakazuje, aby w takim przypadku organ podatkowy - orzekając o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców - jednocześnie ustalił lub określił kwoty, o których mowa w art. 21 § 3 i 3a, art. 24 lub art. 74a. Użycie w art. 100 § 2 Ordynacji podatkowej zwrotu „jednocześnie” oznacza, że orzeczenie o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców na podstawie decyzji ostatecznych i prawidłowych deklaracji oraz ustalenie lub określenie kwot, o których mowa w art. 21 § 3 i 3a, art. 24 lub art. 74a Ordynacji podatkowej, są elementami jednej decyzji.

#### **5. Charakter decyzji „częstkowych” o stwierdzeniu nadpłaty.**

Zgodnie z art. 75 § 4a Ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2016 r., w decyzji stwierdzającej nadpłatę organ podatkowy określa wysokość zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości w takim zakresie, w jakim powstanie nadpłaty jest związane ze zmianą wysokości zobowiązania podatkowego. W zakresie, w jakim wniosek jest niezasadny, organ odmawia stwierdzenia nadpłaty.

W razie wydania z urzędu decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, w zakresie tego samego podatku oraz za ten sam rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy, decyzja stwierdzająca nadpłatę podatku wygaśnie, na podstawie art. 259a Ordynacji podatkowej, z dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

Z powyższych przepisów wynika, że każda decyzja stwierdzająca nadpłatę pozostaje w ścisłym związku z konkretnym wnioskiem inicjującym postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty i jest wydawana tylko w granicach żądania tego wniosku. Oznacza to, że poszczególne decyzje o stwierdzeniu nadpłaty – w razie wielu wniosków o stwierdzenie nadpłaty za ten sam okres rozliczeniowy - są decyzjami „częstkowymi” i mogą funkcjonować w obrocie prawnym równolegle bez ich formalnego wzruszenia. Należy mieć na uwadze, że każda z kolejno wydawanych decyzji „częstkowych” stwierdzających nadpłatę będzie określała zobowiązanie podatkowe w wysokości niższej niż w decyzji ją poprzedzającej. Z kolei decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego wydana z urzędu, jako decyzja „kompleksowa” obejmująca wszystkie elementy stanu faktycznego, również te, które były objęte wcześniejszymi decyzjami „częstkowymi”, zastępuje wszystkie decyzje „częstkowe”.

#### **6. Ważność pełnomocnictw do podpisywania deklaracji złożonych przed 1 stycznia 2016 r.**

Przepisy wykonawcze określające nowe wzory pełnomocnictw do podpisywania deklaracji i wzory zawiadomienia o zmianie lub odwołaniu tych pełnomocnictw, które zostaną wydane na podstawie upoważnienia zawartego w art. 80a § 5 Ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2016 r., nie mogą działać wstecz. Wobec tego, w przypadku złożenia pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji przed dniem 1 stycznia 2016 r., nie ma obowiązku ponownego składania pełnomocnictwa według nowego wzoru. Wcześniejsze pełnomocnictwa zachowują moc do czasu ich wygaśnięcia lub odwołania.

#### **7. Substytucyjne pełnomocnictwo szczególne.**

Stosownie do art. 138o Ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2016 r., w zakresie nieuregulowanym w Rozdziale 3a „Pełnomocnictwo” stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego oraz Kodeksu postępowania cywilnego. Oznacza to, że w zakresie nieuregulowanym w Rozdziale 3a Ordynacji podatkowej stosuje się m. in. przepis art. 106 Kodeksu cywilnego. Przepis ten stanowi, że pełnomocnik może ustanowić dla mocodawcy innych pełnomocników tylko wtedy, gdy umocowanie takie wynika z treści pełnomocnictwa, z ustawy lub ze stosunku prawnego będącego podstawą pełnomocnictwa. Możliwość udzielenia substytucji przewidują przepisy art. 25 ust. 3 ustawy – Prawo o adwokaturze (Dz.U. z 2015 r. poz. 615, z późn. zm.), art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (Dz. U. z 2015 r. poz. 507, z późn. zm.) oraz art. 41 ust. 5 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 213, z późn. zm.).

W sprawach podatkowych, z mocy wskazanych powyżej ustaw, profesjonalni pełnomocnicy uprawnieni są do ustanawiania dla mocodawcy dalszych pełnomocników. Natomiast na podstawie art. 106 Kodeksu cywilnego w zw. z art. 138o Ordynacji podatkowej inni pełnomocnicy mogą udzielać dalsze pełnomocnictwa szczególne m.in. wtedy, gdy wynika to z treści pełnomocnictwa. Udzielenie dalszego pełnomocnictwa szczególnego może nastąpić z wykorzystaniem wzoru pełnomocnictwa szczególnego określonego w załączniku nr 1 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2015 r. w sprawie wzorów pełnomocnictwa szczególnego, pełnomocnictwa do doręczeń oraz wzorów zawiadomienia o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu tych pełnomocnictw. W takim przypadku we wzorze PPS-1 (*Pełnomocnictwo szczególne*) w części C wpisuje się dane pełnomocnika udzielającego substytucji, a w części D – dane pełnomocnika, któremu udzielono substytucji.

#### **8. Kwestia podawania adresu elektronicznego przez pełnomocników, którzy dołączyli pełnomocnictwo do akt sprawy przed dniem 1 stycznia 2016 r.**

Obowiązek podawania adresu elektronicznego przez adwokata, radcę prawnego i doradcę podatkowego został wprowadzony do art. 138c § 1 Ordynacji podatkowej z dniem 1 stycznia 2016 r. Na podstawie przepisu przejściowego art. 24 ustawy nowelizującej z dnia 10 września 2015 r. pełnomocnictwa dołączone do akt sprawy przed dniem 1 stycznia 2016 r., a także ich urzędowo poświadczone odpisy oraz uwierzytelnione odpisy, uznaje się za pełnomocnictwa szczególne w rozumieniu art. 138e Ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym po dniu 1 stycznia 2016 r. Pełnomocnictwa dołączone do akt sprawy przed dniem 1 stycznia 2016 r., uznane za pełnomocnictwa szczególne, nie podlegają uzupełnieniu o adres elektroniczny pełnomocnika. W tym przypadku doręczenia pism pełnomocnikowi będącemu adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym (art. 144 § 5 Ordynacji podatkowej) będą dokonywane za pomocą środków komunikacji elektronicznej, jeżeli pełnomocnik wnosi lub wyraża zgodę na doręczanie w ten sposób (art. 144a w związku z art. 145 Ordynacji podatkowej). Nie ma przy tym znaczenia, czy pełnomocnik taki wniosek lub zgodę składa przed, czy po 1 stycznia 2016 r. Doręczenie pism pełnomocnikowi będącemu adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym (art. 144 § 5 Ordynacji podatkowej) nastąpi także, jeżeli pełnomocnik ustanowiony przed 1 stycznia 2016 r. po tej dacie dodatkowo wskaże adres elektroniczny składając pełnomocnictwo według wzoru określonego w rozporządzeniu.

#### **9. Zasady stosowania obniżonej stawki odsetek za zwłokę do zaległości powstałych przed dniem 1 stycznia 2016 r.**

Na podstawie przepisu przejściowego art. 19 ust. 1 ustawy nowelizującej z dnia 10 września 2015 r., do zaległości podatkowych powstałych przed dniem 1 stycznia 2016 r. stosuje się zasadniczo dotychczasową stawkę obniżoną odsetek (75% stawki podstawowej), z tym że

złożenie prawnie skutecznej korekty deklaracji może nastąpić bez uzasadnienia przyczyn korekty.

Jednocześnie w odniesieniu do zaległości powstałych przed dniem 1 stycznia 2016 r. przewidziano (art. 19 ust. 3 ustawy nowelizującej) także możliwość skorzystania z obniżonej stawki odsetek za zwłokę w wysokości 50% stawki odsetek za zwłokę, pod warunkiem złożenia prawnie skutecznej oraz spełniającej przesłanki korekty deklaracji w terminie 6 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy i zapłaty zaległości podatkowej w ciągu 7 dni od dnia złożenia korekty. W takim przypadku stawka w wysokości 50% będzie stosowana za cały okres naliczania odsetek.

W przypadku prawnie skutecznej korekty w zakresie zaległości powstałych przed dniem 1 stycznia 2016 r. złożonej po upływie terminu 6 miesięcy od dnia wejścia w życie ustawy zastosowanie znajdzie stawka 75% stawki podstawowej (art. 19 ust. 1 ustawy nowelizującej). Korekta musi spełniać także warunki wskazane w art. 56 § 1a i 1b Ordynacji podatkowej (w poprzednim brzmieniu).

Cezary Krysiak  
Dyrektor Departamentu Polityki Podatkowej  
/- podpisano bezpiecznym podpisem elektronicznym  
weryfikowanym przy pomocy ważnego  
kwalifikowanego certyfikatu/

Do wiadomości:  
Dyrektorzy Urzędów Kontroli Skarbowej  
Dyrektorzy Izb Celných  
- wszyscy