

**Justyna Wróbel\***

<https://orcid.org/0000-0002-6750-3169>

## **Charakter prawny korekty deklaracji składanej po samoobliczeniu podatku – jako metoda wymiaru i poboru podatku**

DOI: 10.5604/01.3001.0013.7210

**Streszczenie:** Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą, gdy do konkretnego podmiotu nastąpi dany stan faktyczny, który implikuje powstanie zobowiązania podatkowego. Obowiązek podatkowy powstaje samoistnie *ex lege*, z mocy samego prawa, z chwilą zaistnienia zdarzenia określonego w ustawie podatkowej. Zobowiązanie podatkowe może powstać w dwojaki sposób: z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa wiąże powstanie takiego zobowiązania albo z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość tego zobowiązania. Przy udziale techniki samoobliczenia podatku pobór i wymiar podatku jest dokonywany przez samych podatników. Samoobliczenie podatku jest kwestią złożoną, obejmującą poszczególne etapy: ujawnienie stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu, subsumpcja obowiązku podatkowego oraz obliczenie podatku przez zobowiązanego. Korektę zobowiązania podatkowego rozumie się jako uprawnienie do dokonania zmiany, pierwotnego, błędnego – w ocenie korygującego – samowymiaru, który został zaliczony, pod względem charakteru prawnego, do wymiaru wtórnego, ale zwyczajnego, gdyż nie wymaga interwencji organów podatkowych. Deklaratoryjny charakter prawny deklaracji podatkowej składanej po samoobliczeniu jest więc następczym do pierwotnie złożonej deklaracji. Korekta deklaracji prowadzi do zmian wysokości powstałego już zobowiązania podatkowego ze skutkiem wstecznym.

**Słowa kluczowe:** podatek, samoobliczenia, wymiar, deklaracja, subsumpcja.

### **The legal nature of the correction of a folded declaration after self-tax calculation – as a method of calculation and collection of tax**

**Summary:** A tax obligation arises when a given fact occurs in a given factual state, which implies the creation of a tax liability. The tax obligation arises spontaneously, *ex lege*, by virtue of the law itself, upon the occurrence of the event specified in the tax act. A tax liability may arise in two ways: on the day of occurrence of an event with which the act binds the creation of such an obligation or on the day of delivery of the decision of the tax authority setting the amount of this obligation. With the use of the technique of self-tax calculation, collection and tax is made by the taxpayers themselves. Self-tax calculation is a complex issue, covering

---

\* Mgr Justyna Wróbel – Uniwersytet Humanistyczno-Przyrodniczy im. J. Długosza w Częstochowie.

the individual stages: disclosure of the taxable actual state, subsumption of tax liability and calculation of the tax by the obligor. The correction of tax liability is understood as the right to make a change, the original, incorrect – in the corrective assessment – the same dimension, which has been classified, in terms of legal character, secondary, but ordinary, because it does not require intervention of tax authorities. The declaratory legal nature of the tax declaration submitted after self-calculation is therefore secondary to the original declaration. Correction of the declaration leads to changes in the amount of the tax liability already.

**Key words:** tax, self-calculation, dimension, declaration, subsumption.

Rozpocznie procesu samoobliczenia podatku następuję już w momencie zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania, następnie osoba zobowiązana jest do ujawnienia stanu faktycznego podlegającemu opodatkowaniu organom podatkowym. Na dalszym etapie podmiot zobowiązany dokonuje subsumpcji obowiązku podatkowego, czyli zastosowania norm prawa materialnego do stanu faktycznego, a końcowym etapem jest samoobliczenie podatku przez zobowiązanego. W procesie samoobliczenia podatku to na podatniku ciąży obowiązek prawidłowej oceny zdarzenia faktycznego, a następnie po dokonaniu wyboru norm prawa podatkowego jego subsumpcji pod właściwe normy<sup>1</sup>.

Na tychże etapach mogą nastąpić pewne skutki prawne, które mogą implikować możliwość nieprawidłowego samoobliczenia lub braku samoobliczenia podatku. Brak samoobliczenia może nastąpić m.in. poprzez nieujawnienie postawy opodatkowania, nieprowadzenie ksiąg podatkowych lub nierzetelne prowadzenie ksiąg podatkowych, niezłożenie deklaracji podatkowej oraz niewykazanie kwoty opodatkowania, zaś nieprawidłowe samoobliczenia podatku może powstać m.in. poprzez nieprawidłową subsumpcję przez zobowiązanego normy prawnej zawierającej podatkowy stan faktyczny, wskazanie wysokości zobowiązania podatkowego innej niż wykazanej w deklaracji, nieprawidłowość samoobliczenia kwoty zwrotu podatku, jak również wykazanie nieprawidłowej wartości przedmiotu opodatkowania.

Zauważyć również należy, iż Ordynacja podatkowa *expressis verbis* nie definiuje pojęcia samoobliczenia podatku, jednakże ustawy materialnego prawa podatkowego nakładają obowiązek obliczenia podatku oraz powinność wpłaty, a to właśnie termin dokonania wpłaty implikują obowiązek samoobliczenia podatku, tak jak to ustawodawca wskazał w art. 47 § 3 Op. „Jeżeli podatnik jest obowiązany sam obliczyć i wpłacić podatek, za termin płatności uważa się ostatni dzień, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, wpłata powinna nastąpić”<sup>2</sup>. Następnie w ustawach szczególnych został wprowadzony obowiązek samoobliczenia, jednakże ustawy te nie wskazują wprost tejsz powinności m.in. ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych w art. 45 § 1 mówi o obowiązku składania przez podatników zeznań, według ustalonego wzoru o wysokości osią-

<sup>1</sup> A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Opublikowano: Oficyna, Warszawa 2009, *passim*.

<sup>2</sup> Ordynacja podatkowa z 29 sierpnia 1997 r. (Dz.U. Nr 137, poz. 926).

gniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym, w terminie od dnia 15 lutego do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym, a art. 44 w/w ustawy nakazuje określonym podmiotom, bez wezwania, czyli samodzielnie wpłacać zaliczki na podatek dochody<sup>3</sup>.

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych w art. 9 nakłada na Podatnika obowiązek do prowadzenia ewidencji rachunkowej, zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, a także do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych, zaś w art. 25 tejże ustawy podatnicy są obowiązani wpłacać na rachunek urzędu skarbowego zaliczki miesięczne w wysokości różnicy pomiędzy podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku podatkowego a sumą zaliczek należnych za poprzednie miesiące, a zgodnie z art. 27 na podatnika nałożono obowiązek składania urzędowi skarbowemu zeznanie, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu osiągniętego (straty poniesionej) w roku podatkowym – do końca trzeciego miesiąca roku następnego i w tym terminie wpłacić podatek należny albo różnicę między podatkiem należnym od dochodu wykazanego w zeznaniu a sumą należnych zaliczek za okres od początku roku<sup>4</sup>. Zaś ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług nakłada na Podatników oraz podmioty wymienione w art. 108 tejże ustawy są obowiązani, bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, do obliczania i wpłacania podatku za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, na rachunek urzędu skarbowego<sup>5</sup>. Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym w art. 24, 24a, 24b oraz 26 wskazuje, iż podatnik jest obowiązany, bez wezwania organu podatkowego, składać właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego deklaracje podatkowe według ustalonego wzoru oraz obliczać i wpłacać akcyzę na rachunek właściwego urzędu skarbowego, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu<sup>6</sup>.

Należy zauważyć, iż w tychże ustawach dotyczących podatku dochodowego, VAT oraz o podatku akcyzowym ustawodawca nie posługuje się pojęciem samoobliczenia podatku wprost, a jedynie formuluje konieczność samodzielnego obliczenia oraz uiszczenia poprzez sformułowanie: „bez wezwania wpłaty”, daniny publicznonprawnej do organu podatkowego i nie wynika z tych w/w przepisów obowiązek samoobliczenia podatku w literalnym brzemieniu tych norm prawnych. Ustawodawca zastosował tu sformułowania „obliczyć”, co oznacza, że na podatniku spoczywa obowiązek obliczenia podatku, a więc samoobliczenie podatku. Konkludując zgodnie z literalnym brzemieniem przepisów, tam gdzie ustawodawca wprowadza obowiązek

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U.2018.1509).

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U.2018.1036).

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U.2018.2174).

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U.2018.1114).

po pierwsze „obliczenia”, po drugie „wpłacenia”, po trzecie dokonania „wpłaty bez wezwania urzędu skarbowego (organu podatkowego)” będziemy mieć miejsce samoobliczenia podatku. Analizując teksty ustaw materialnego prawa podatkowego próżno szukać pojęcia samoobliczenia podatku, jednakże w doktrynie i praktyce prawa podatkowego bardzo często używa się tego pojęcia, lecz nie wynika ono wprost z literalnego brzmienia ustaw.

Jak definiuje R. Mroczkowski oraz A. Drwiłło wymiar podatku to ogół czynności podejmowanych przez organy podatkowe lub podatnika, płatnika, w wyniku których następuje obliczenie kwoty należnego podatku, a więc wymiar podatku jest aktem stosowania prawa. W trakcie czynności wymiarowych dokonują się subsumpcji stanu faktycznego pod normę prawa w celu ustalenia obowiązku i uprawnień podatnika<sup>7</sup>.

Wymiar podatku oraz jego pobór przedstawiono na przykładzie podatku dochodowego od osób prawnych. Dla dokonania wymiaru podatku w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych najważniejszą kwestią jest ustalenie podstawy opodatkowania – a więc łącznych dochód podatnika ze źródeł przychodów objętych podatkiem uzyskany w ciągu roku podatkowego. W takim przypadku wymiar podatku jest dokonywany według skali proporcjonalnej, a stawki są procentowe i zróżnicowane. Pobór podatku jest dokonywany przez samych podatników na zasadzie samoobliczenia podatku. W tym zakresie podatnicy zobowiązani są do złożenia do właściwego urzędu skarbowego deklaracji, płacenia miesięcznie do 20. każdego miesiąca, za miesiąc poprzedni – zaliczek na poczet podatku oraz rozliczenia za rok podatkowy w terminie ustalonym dla złożenia zeznania o wysokości dochodu bądź za ten rok, czyli do końca trzeciego miesiąca kolejnego roku podatkowego<sup>8</sup>.

Stosunek prawnopodatkowy obejmuje swym zakresem rozbieżne interesy podmiotu uprawionego oraz podmiotu zobowiązanego, a więc relacji organu podatkowego i podatnika. Samoobliczenie podatku jest w Polsce najpowszechniejszą metodą poboru podatku. Pojęcie „podatku” zostało zdefiniowane w art. 6 Op. i jest to publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego<sup>9</sup>.

Samoobliczenie i odprowadzenie podatku na rzecz Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego obciąża podatnika, a zobowiązanie podatkowe powstaje bez dokonywania wymiaru podatkowego. Technika samoobliczenia pozwala na relatywnie szybki wpływ środków pieniężnych do budżetu państwa, przy czym z uwagi na fakt, iż udział podatnika w postępowaniu podatkowym jest najdalej idący w postępowaniu podatkowym, to technika ta pozwala zminimalizować koszty do minimum, przesuując wszelkie obowiązki na podatnika. Jednakże

<sup>7</sup> A. Drwiłło (red.), *Podstawy finansów i prawa finansowego*, Warszawa 2018, s. 509.

<sup>8</sup> W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2017.

<sup>9</sup> Ordynacja podatkowa z 29 sierpnia 1997 r. (Dz.U. Nr 137, poz. 926).

zaznaczyć należy, iż scedowanie obowiązku ustalenia należności publicznoprawnej, wyłącznie po stronie podatnika, powoduje zwiększenie kosztów dla podatnika, jak również zwiększa ryzyko nieprawidłowości samoobliczenia podatku<sup>10</sup>. Zważyć należy, iż technika samoobliczenia podatku, wobec nieprecyzyjnych przepisów podatkowych oraz mnogości i rozbieżności orzecznictwa, może powodować problemy w zakresie samoobliczenia, w szczególności dotyczy to przedsiębiorców. Technika samoobliczenia obecnie prowadzi do sytuacji, iż niezbędne jest posługiwanie się przez podatników podmiotami wykwalifikowanych w postaci księgowych, doradców podatkowych, jak również profesjonalnych pełnomocników: radcach prawnych i adwokatach. Taka potrzeba korzystania z usług implikuje zwiększone koszty prowadzenia przedsiębiorstwa. Jednocześnie należy zważyć, iż samoobliczenie realizuje funkcje taniości podatków, gdyż ciężar wszelkich czynności zostały przeniesiony na podatnika, a organ podatkowy ingeruje jedynie w przypadku błędu po stronie podatnika, co ma wpływ na znaczne zmniejszenie kosztów administracji.

Ustawodawca w art. 4 Op., zgodnie z którym „obowiązkiem podatkowym” jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach<sup>11</sup>, co oznacza przekształcenie nieskonkretyzowanego, abstrakcyjnego obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe o charakterze konkretnym. Zdefiniowany w art. 4 o.p. ma charakter obiektywny w tym znaczeniu, że o jego powstaniu nie decyduje wola podmiotów nim objętych (podatników) powstaje wtedy, gdy zaistnieje zdarzenie określone w ustawie podatkowej, w rozpoznawanej stanie faktycznym<sup>12</sup>.

Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą, gdy do konkretnego podmiotu nastąpi dany stan faktyczny, to wówczas abstrakcyjny obowiązek podatkowy nabiera indywidualnego charakteru i w tym momencie, wobec podatnika zindywidualizuje się obowiązek podatkowy. Wobec powyższego obowiązek podatkowy powstaje samoistnie *ex lege*, z mocy samego prawa, a więc określany jest indywidualnie do danego podmiotu, z chwilą zaistnienia zdarzenia określonego w ustawie podatkowej. Z chwilą indywidualizowanego obowiązku podatkowego pomiędzy podmiotem a organami podatkowymi, dany podmiot nabywa status podatnika i dochodzi do powstania stosunku podatkowego. Zaś treścią obowiązku podatkowego będzie nieskonkretyzowana powinność uiszczenia świadczenia pieniężnego, czyli podatku. W celu realizacji obowiązku podatkowego, przepisy prawa, nakładają na podatnika obowiązek m.in. prowadzenia ksiąg rachunkowych, składania deklaracji etc. Obowiązek podatkowy powstaje niezależnie od woli podmiotów oraz organów podatkowych, a więc ma charakter zobiektywizowany<sup>13</sup>.

<sup>10</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 486.

<sup>11</sup> Ordynacja podatkowa z 29 sierpnia 1997 r. (Dz.U. Nr 137, poz. 926).

<sup>12</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 29 listopada 2013 r. I SA/Wr 1285/13, LEX nr 1483519.

<sup>13</sup> A. Drwiłło (red.), *Podstawy finansów i prawa finansowego*, Warszawa 2018, s. 506–508.

P. Boroszowski definiuje obowiązek podatkowy jako „wynikający z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego, w związku z zaistnieniem, zdarzenia określonego w tych ustawach”. Obowiązek podatkowy stanowi podstawę zobowiązania podatkowego i niejako poprzedza to zobowiązanie. O ile każde zobowiązanie podatkowe jest przy tym następstwem obowiązku podatkowego, co wynika z definicja art. 6 Op., to jednak nie każdy obowiązek podatkowy przekształca się w zobowiązanie podatkowe<sup>14</sup>.

Źródłem powstania obowiązku podatkowego może być wyłącznie ustawa, a normy prawa mają charakter ogólny i abstrakcyjny. Obowiązek podatkowy powstaje *ex lege* w związku ze zdarzeniem określonym przez przepisy prawa, a większość ustaw przewiduje chwilę powstania obowiązku podatkowego. Moment powstania obowiązku podatkowego determinuje nam moment rozpoczęcia obliczania terminu przedawnienia. Zgodnie z art. 68 § 1 Op. początkiem biegu terminu przedawnienia jest koniec roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy<sup>15</sup>. Dalszym etapem jest konkretyzacja obowiązku podatkowego – czyli ustalenie podmiotu, który ma zapłacić podatek, a jakiej wysokości i na rzecz jakiego organu podatkowego. Zgodnie z art. 5 Op. zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego<sup>16</sup>.

Zobowiązanie podatkowe może powstać w dwojaki sposób: z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa wiąże powstanie takiego zobowiązania albo z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość tego zobowiązania. Konkludując zobowiązanie może powstać *ex lege* – w przypadku spełnienia przesłanek w ustawie lub przez wydanie i doręczenie decyzji podatkowej. Zobowiązanie podatkowe wygasa wskutek: zapłaty podatku, pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta, potrącenia zobowiązania podatkowego z wierzytelności podatnika wobec Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowej, zaniechania poboru podatku, przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych zamian na zaległości podatkowe, umorzenie zaległości podatkowych, przedawnienie<sup>17</sup>. Wymiar zobowiązania polega na obowiązku wykonania przez podatnika określonej czynności poprzez złożenie deklaracji albo wydania decyzji organu podatkowego. Jak podaje H. Dzwonkowski obowiązki wymiarowe są treścią zarówno art. 21 § 1, jak i art. 22–24 Op., gdyż stanowią o obowiązku złożenia deklaracji lub obowiązku wydania decyzji, a wymiar to ujawnienie treści obowiązku podatkowego i wyznaczenie wysokości zobowiązania<sup>18</sup>.

<sup>14</sup> P. Boroszowski (red.), *Prawo podatkowe z kasusami i pytaniami*, Warszawa 2018, s. 72.

<sup>15</sup> A. Rotter, *Przedawnienie w prawie podatkowym*, Warszawa 2018, s. 54.

<sup>16</sup> Ordynacja podatkowa z 29 sierpnia 1997 r. (Dz.U. Nr 137, poz. 926).

<sup>17</sup> A. Borodo, *Polskie prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 2014, s. 146–147.

<sup>18</sup> H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 256.



Zgodnie z art. 21 § 1 pkt. 1 Op. zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania, co jednoznacznie wskazują iż zobowiązanie powstaje z mocy prawa *ex lege*, ze skutkiem *ex tunc*, czy od momentu, w którym zdarzenie prawne powodujące powstanie zobowiązania podatkowego powstało. Wówczas podatnik zobowiązany jest do samoobliczenia podatku, odzwierciedlonego w deklaracji według ustalonego wzoru przez ustawodawcę a podatek wskazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty w określonym terminie i miejscu. Złożenie deklaracji podatkowej stanowi tzw. wymiar pierwotny zobowiązania podatkowe. Należy podnieść, iż obecnie złożenie deklaracji korzysta z domniemania prawnego dotyczącego jej rzetelności, jednakże złożona już deklaracja może polegać niejednokrotnej zmianie. Zmiany też deklaracji może dokonać organ podatkowy, jak również sam podatnik. Prawo do zmiany deklaracji, z literalnego brzmienia przepisu art. 81 Op., mają: podatnicy, płatnicy oraz inkasenci, jak również osoby, które były współnikami spółki cywilnej w chwili rozwiązania spółki, jak również zgodnie z orzecznictwem: następcy prawni podatnika, gdyż jest to prawo majątkowe<sup>19</sup>. W praktyce prawo do zmiany deklaracji samowymiarowej oznacza złożenie deklaracji zawierającej korektę zobowiązania.

Należy zauważyć, iż Ordynacja podatkowa nie definiuje wprost, co należy rozumieć przez pojęcie „korekty deklaracji”, a jedynie wskazuje, iż skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie korygującej deklaracji (art. 81 § 2 Op.). H. Dzwonkowski poprzez „korektę zobowiązania” rozumie uprawnienie do dokonania zmiany, pierwotnego, błędnego – w ocenie korygującego – samowymiaru, który został zaliczony, pod względem charakteru prawnego, do wymiaru wtórnego, ale zwyczajnego, gdyż nie wymaga interwencji organów podatkowych. Pierwotne deklaracje lub zeznania podatnika mają charakter deklaratoryjny, gdyż odtwarzają prawopodatkowy stan faktyczny zaś deklaracje korygujące mają charakter deklaratoryjny w stosunku do obowiązku podatkowego, ponieważ dokonują zmiany konkretnego stosunku prawopodatkowego<sup>20</sup>. H. Dzwonkowski przez korektę deklaracji rozumie jako „uprawnienie” do dokonania zmiany pierwotnego, nieprawidłowego w ocenie korygującego samowymiaru. Jednakże w literaturze przedmiotu istnieje spór, co do tego czy korekta jest obowiązkiem czy uprawnieniem? Pojęcie to należy rozpatrywać w szerokim znaczeniu instytucji samoobliczenia, jak również w pełnieniu funkcji wymiaru pierwotnego. Korekta deklaracji realizuje ustawowe prawo podatnika, związane z realizmem ustawodawczym, które dopuszcza możliwość popełnienia przez obowiązane błędu wykładni lub błędu, co do stanu faktycznego. Finalnie to spór pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym rozstrzyga sąd, dlatego trudno uznać, iż korekta jest obowiązkiem podatnika, gdyż podatnik ma prawo złożyć korektę, a nie jest do jej złożenia zobligowany, gdyż w przypadku gdy istnieje w przeszłości, iż to on dokonał prawidłowego samoowymiaru, nie wynika wprost

<sup>19</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 sierpnia 2011 r., II FSK 499/10.

<sup>20</sup> H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 589.

z przepisów prawa obowiązek złożenia takiej korekty – jest to samodzielna decyzja podatnika<sup>21</sup>.

S. Babiarz definiuje skorygowanie deklaracji jako poprawienie błędu w tekście uprzednio złożonej deklaracji, warunkując złożenie skutecznej korekty deklaracji od uprzedniego złożenia samej deklaracji podatkowej. Pogląd ten jest poparty orzecznictwem, ponieważ słowo „uprzednio” użyte przez ustawodawcę w treści art. 81 § 1 Op. należy odnieść do tego, że „nie ma możliwości złożenia korekty co do deklaracji, która nie została złożona w ogóle, ponieważ w takiej sytuacji nie ma czego poprawiać”<sup>22</sup>. S. Babiarz zauważ, iż gdy podatnik składa deklarację dotyczącą tego samego okresu rozliczeniowego, to wówczas tylko pierwsza złożona przez niego deklaracja za dany okres jest deklaracją tzw. pierwotną (zwykłą), a każda kolejno składana winna być rozpatrywana jako korekta deklaracji, która została uprzednio złożona. Konkludując tylko pierwsza i złożona w terminie deklaracja podatkowa wywołuje skutki materialnoprawne wskazane w art. 21 § 2 Op., gdyż kreuje na zobowiązanie do zapłaty podatku. Podkreślenia wymaga, iż warunkiem skuteczności korekty nie jest jednoczesna zapłata wynikająca z skorygowania deklaracji<sup>23</sup>. Korekta deklaracji prowadzi do zmian wysokości powstałego już zobowiązania podatkowego ze skutkiem wstecznym. Podatnik ma prawo do korekty deklaracji m.in. w sytuacji zniżenia lub zawyżenia należnego podatku, gdy wystąpią błędy rachunkowe, jak również gdy istnieją wątpliwości, do do prawidłowości danych zwartych w deklaracji. Zauważyć należy, iż od 1 stycznia 2016 roku podatnik nie ma obowiązku uzasadniania przyczyn złożenia korekty deklaracji.

Zgodnie z orzecznictwem „deklaracja podatkowa jest nie tylko formą oświadczenia wiedzy podatnika dotyczącego faktów mających znaczenie dla powstania i wysokości zobowiązania podatkowego, ale także wyrazem woli uiszczenia zaległości podatkowej, zwłaszcza gdy chodzi o deklarację korygującą, jeżeli w złożonej uprzednio deklaracji wykazał on zobowiązanie w wysokości mniejszej od należnej (art. 81 § 2 pkt 1 Op.). Złożenie deklaracji czy też jej korekty jest niewątpliwie aktem stosowania prawa podatkowego, zaś skutkiem tego jest skonkretyzowanie zobowiązania podatkowego. W przypadku jednak korekty deklaracji nie jest to «nowe» w dosłownym tego słowa znaczeniu zdarzenie prawne, a jedynie zmiana brzmienia uprzednio złożonego rozliczenia za dany okres. Niemniej to nowe skonkretyzowanie nie może działać wstecz, tak jak nie może działać wstecz żadne oświadczenie wiedzy czy woli. Następstwa takich zdarzeń implikują od chwili ich zaistnienia, a nie od powstania zdarzeń, do których się odnoszą”<sup>24</sup>.

Zgodnie z orzecznictwem, w zakresie w jakim podatnik realizują zasadę samoobliczania zobowiązania podatkowego, podatnik składając deklarację podatkową, ma on jednocześnie możliwość złożenia korekty, która stanowi integralny element mechanizmu samoobliczania zobowiązania podatkowego. Jak wskazał NSA, charak-

<sup>21</sup> H. Dzwonkowski (red.), J. Kondratowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 589.

<sup>22</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 sierpnia 2016 r. I GSK 1314/14.

<sup>23</sup> S. Babiarz (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 636–642.

<sup>24</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 września 2007 r., I FSK 1161/06.



ter korekty deklaracji podatkowej wskazuje, że zastępuje ona w całości uprzednio złożoną deklarację podatkową, a sama weryfikacja deklaracji możliwa jest pod warunkiem złożenia jej korekty<sup>25</sup>.

W przypadku złożenia korekty, nie możemy utożsamiać z tego faktu, z „nowym” zdarzeniem prawnym, a jedynie o zmianie złożonego już rozliczenia za dany okres. Skorygowanie deklaracji polega bowiem na złożeniu deklaracji tego samego rodzaju co deklaracja korygowana, ale o innej treści<sup>26</sup>. Ustawodawca w tym zakresie wskazuje na następczy charakter złożonej przez podatnika korekty do złożonej pierwotnie deklaracji. Odmienny pogląd przedstawiono został w orzeczeniu NSA, który stwierdza, iż „to nie różnica czasowa w złożeniu dokumentów, ale zmiana stanowiska podatnika odnośnie samego faktu opodatkowania lub jego wysokości stanowi istotę instytucji korekty. Zawraca też uwagę, iż „następczy charakter korekty względem deklaracji nie powinien być bezwzględnie utożsamiany z wykazaniem, że istniał odstęp czasowy pomiędzy złożeniem deklaracji, a złożeniem korekty. W razie braku wskaźnika czasowego, to nie organ podatkowy, ale sam podatnik decyduje, co jest korektą, a co deklaracją”<sup>27</sup>. Z przepisu art. 81 § 1 Op. nie wynika aby warunkiem obligatoryjnie wystąpiła korelacja czasowa pomiędzy złożeniem deklaracji i jej korekty. Sąd przyjął, że w razie braku wskaźnika czasowego, to nie organ, ale sam podatnik zawsze decyduje, co jest korektą, a co deklaracją<sup>28</sup>.

Należy również rozważyć stan faktyczny polegający na zaniechaniu złożenia deklaracji, gdy podatnik jest w błędnym przekonaniu, iż nie jest zobligowany do samoobliczenia podatku, gdyż tylko taka sytuacja obliguje do złożenia deklaracji, co skutkuje zaniechaniem złożenia deklaracji w ogóle, a następnie złożenie deklaracji oraz korekty już po ustawowym czasie. W taki stanem faktycznym, zauważyć należy, że z przepisu art. 81 § 1 Op. nie wynika konieczność wystąpienia korelacji czasowej pomiędzy złożeniem deklaracji i jej korekty. Słowo „uprzednio” należy odnieść do tego, że nie ma możliwości złożenia korekty co do deklaracji, która nie została złożona w ogóle, ponieważ w takiej sytuacji nie ma czego poprawiać<sup>29</sup>. A więc w przedmiotowym stanie faktycznym to podatnik decyduje co jest korektą a co jest deklaracją. Bardzo istotne jest to z punktu widzenia skuteczności złożenia przedmiotowej korekty, bądź deklaracji.

Konkludując zgłoszenie deklaracji po dokonaniu samoobliczenia podatku przede wszystkim nie wywołuje skutków z art. 21 § 1 Op., a więc nie powstaje „nowe” zobowiązanie podatkowe, a deklaracja ma charakter następczy. Złożoną korektę samowymiaru należy zaliczyć do wymiaru wtórnego, gdyż pierwotna deklaracja została już złożona. Złożona korekta po samoobliczeniu ma charakter deklaratoryjny. Korektę deklaracji określamy jako dokument wtórny do deklaracji,

<sup>25</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 stycznia 2015 r. II FSK 1927/13.

<sup>26</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 20 stycznia 2016 r. I SA/Bk 774/15.

<sup>27</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 sierpnia 2016 r. I GSK 1396/14.

<sup>28</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 sierpnia 2016 r. I GSK 1314/14.

<sup>29</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 sierpnia 2016 r. I GSK 1314/14.

którą ona koryguje. Korekta nie może być traktowana jako dokument zupełnie odrębny od deklaracji oraz jako dokument mający samoistny, czyli niezależny od deklaracji, byt prawny.

## Bibliografia

- Babiarz S., Dauter B., Hausner R. i in., (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Borodo A., *Polskie prawo finansowe, Zarys ogólny.*, Warszawa 2014.
- Boroszowski P., [w:] Boroszowski P. (red.), *Prawo podatkowe z kazusami i pytaniami*, Warszawa 2018.
- Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2018.
- Mariański A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Opublikowano Oficyna, Warszawa 2009.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2016.
- Mroczkowski R., [w:] Drwiłło A. (red.), *Podstawy finansów i prawa finansowego*, Warszawa 2018.
- Ordynacja podatkowa z 29 sierpnia 1997 r. (Dz.U. Nr 137, poz. 926).
- Rotter A., *Przedawnienie w prawie podatkowym*, Warszawa 2018.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U.2018.2174).
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U.2018.1036).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U.2018.1509).
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U.2018.1114).
- Wójtowicz W. (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2017.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 sierpnia 2016 r. I GSK 1314/14.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 sierpnia 2016 r. I GSK 1396/14.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 września 2007 r., I FSK 1161/06.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 stycznia 2015 r. II FSK 1927/13.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 sierpnia 2011 r., II FSK 499/10.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 20 stycznia 2016 r. I SA/Bk 774/15.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 29 listopada 2013 r. I SA/Wr 1285/13, LEX nr 1483519.