

Magdalena Gródecka\* 

## KOREKTA ROCZNEGO ZEZNANIA PODATKOWEGO W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH – WYBRANE ZAGADNIENIA

**Streszczenie.** Konstrukcja podatku dochodowego od osób fizycznych oparta jest na tzw. samoobliczeniu, a więc złożeniu przez podatnika stosownej deklaracji podatkowej. Obowiązkowi złożenia przez podatnika rocznego zeznania podatkowego towarzyszy możliwość korygowania tego rodzaju deklaracji, w szczególności z uwagi na błędy formalne (np. w zakresie danych identyfikujących składającego) lub rachunkowe. Korekta deklaracji może wiązać się zarówno ze zmniejszeniem kwoty do zapłaty (nadpłata), jak i z koniecznością zwiększenia kwoty zobowiązania. W przypadku wykazania zobowiązania podatkowego w kwocie wyższej niż wskazana w poprzedniej deklaracji podatnik ma obowiązek obliczenia i uiszczenia nie tylko kwoty zaległości, ale również odsetek od tej zaległości.

Korygowanie zeznania rocznego w podatku dochodowym od osób fizycznych co do zasady stanowi uprawnienie podatnika, choć – w przypadku spełnienia przesłanek z art. 274 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – organ podatkowy może zwrócić się do składającego deklarację o jej skorygowanie bądź dokonać stosownej korekty z urzędu. Skorygowanie deklaracji powoduje, że deklaracja pierwotna traci „byt prawny” i obowiązuje wersja skorygowana.

Niniejszy artykuł przybliży problematykę dopuszczalności i skutków złożenia korekty rocznego zeznania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych. Mając na względzie to, że nieograniczony obowiązek podatkowy w podatku dochodowym od osób fizycznych dotyczy osób

---

\* Doktorantka, Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, e-mail: [mgrodecka@nsa.gov.pl](mailto:mgrodecka@nsa.gov.pl), <https://orcid.org/0000-0002-8446-6048>

fizycznych mających miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, postulować należy zwiększenie przejrzystości analizowanych przepisów.

**Słowa kluczowe:** deklaracja podatkowa, korekta deklaracji, samoobliczenie podatku, nadpłata w podatku dochodowym od osób fizycznych

## 1. WPROWADZENIE

Z koniecznością złożenia rocznego zeznania podatkowego<sup>1</sup> w podatku dochodowym od osób fizycznych niejednokrotnie wiąże się obowiązek jego korekty. Przyczyną korygowania tego rodzaju deklaracji podatkowej bywają błędy rachunkowe bądź formalne. Korekta deklaracji może wiązać się zarówno ze zmniejszeniem kwoty do zapłaty (a więc zwykle też z nadpłatą), jak i z koniecznością zwiększenia kwoty zobowiązania. Skorygowanie deklaracji powoduje, że deklaracja pierwotna traci „byt prawny” i obowiązuje wersja skorygowana. Korekta pozwala nie tylko na usunięcie błędów, ale również chroni przed odpowiedzialnością karną skarbową. Niniejszy artykuł przybliży problematykę dopuszczalności i skutków złożenia korekty rocznego zeznania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych.

## 2. DEFINICJA ORAZ CHARAKTER PRAWNY DEKLARACJI PODATKOWEJ I JEJ KOREKTY

Konstrukcja podatku dochodowego od osób fizycznych oparta jest na tzw. samoobliczeniu, a więc złożeniu przez podatnika stosownej deklaracji podatkowej oraz uiszczeniu, bez wezwania, wykazanej kwoty do zapłaty. Działanie organu administracji publicznej ogranicza się w takim przypadku do skontrolowania zgodności czynności podatnika z przepisami prawa oraz przyjęcia lub wyegzekwowania należności podatkowych.

Mając na względzie brzmienie art. 3 pkt 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>2</sup>, należy wyjaśnić na wstępie, że pojęcie deklaracji obejmuje „wszelkie dokumenty składane przez podatników, płatników i inkasentów w organach podatkowych, na ogół na formularzach według ustalonych wzorów, zawierające ich oświadczenia w kwestiach mających znaczenie

---

<sup>1</sup> Na potrzeby niniejszego artykułu terminy „zeznanie podatkowe” i „deklaracja podatkowa” stosowane są zamiennie.

<sup>2</sup> Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm., dalej: o.p.

dla powstania zobowiązania podatkowego”<sup>3</sup>. Deklaracja podatkowa stanowi oświadczenie wiedzy podatnika<sup>4</sup>, jest nośnikiem informacji lub powinności materialnoprawnych w zakresie zobowiązania podatkowego<sup>5</sup>. W przypadku zobowiązań powstających z mocy prawa, a takim jest zobowiązanie podatkowe powstające w podatku dochodowym od osób fizycznych, uznaje się, że deklaracja ma charakter prawnie wiążący, w przeciwieństwie do deklaracji informacyjno-dowodowych, które występują w przypadku zobowiązań powstających na skutek wydania decyzji<sup>6</sup>. Deklaracja podatkowa ma postać formularza, a jej treść zdeterminowana jest przez podmiot upoważniony przez przepisy prawa do określenia wzoru deklaracji, a tym samym jej układu wewnętrznego<sup>7</sup>.

Pojęcie korekty deklaracji nie zostało zdefiniowane w ustawie Ordynacja podatkowa. Przyjmuje się, że oznacza ono poprawienie błędu w tekście uprzednio złożonego zeznania podatkowego<sup>8</sup>. Warunkiem skutecznego złożenia skorygowanej deklaracji jest zatem uprzednie złożenie w terminie samej deklaracji podatkowej<sup>9</sup>.

Najczęściej popełniane przez podatników błędy w deklaracjach podatkowych można podzielić na dwie grupy: błędy formalne i błędy rachunkowe (kwotowe). Do błędów formalnych zaliczane są: złożenie zeznania podatkowego na nieaktualnym druku, nieprawidłowy identyfikator podatkowy (NIP/numer PESEL podatnika), nieprawidłowe dane osobowe podatnika i/lub współmałżonka, błąd w adresie lub nazwie urzędu skarbowego, niedołączenie wymaganych załączników. Błędy kwotowe to wszelkie nieścisłości we wskazanych w deklaracji rocznej kwotach (np. zaokrąglone sumy, pominięcie wymaganych rubryk) lub nieskorzystanie z przysługujących

<sup>3</sup> M. Niezgódka-Medek, *Komentarz do art. 3 o.p.*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 69.

<sup>4</sup> B. Brzeziński, *Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 1, s. 16.

<sup>5</sup> H. Dzwonkowski, *Charakter prawny deklaracji podatkowych (Zagadnienia podstawowe)*, „Państwo i Prawo” 2001, nr 12, s. 25.

<sup>6</sup> Ibidem, s. 26.

<sup>7</sup> B. Brzeziński, *Deklaracja podatkowa...*, s. 14.

<sup>8</sup> S. Babiarz, *Komentarz do art. 81 o.p.*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 574.

<sup>9</sup> Por. uchwała składu 7 sędziów NSA z dnia 22 czerwca 1998 r., sygn. FPS 9/97, „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego” 1998, nr 4, poz. 110.

ulg podatkowych czy odliczeń. Korygowanie deklaracji dotyczy zatem całej treści deklaracji, a więc nie tylko oświadczeń wiedzy, ale też zawartych w niej oświadczeń woli, np. w zakresie wspólnego opodatkowania małżonków, wspólnego opodatkowania rodzica i małoletniego dziecka, a także ulgi rodzinnej, o której mowa w art. 27f ust. 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>10</sup>.

Mając na względzie treść art. 81 § 1 o.p., podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych ma prawo złożyć korygującą deklarację roczną. Słusznie wywodzi się w orzecznictwie, że prawo takie przysługuje również następcom prawnym<sup>11</sup>.

Co do zasady nie ustanowiono limitu korekt rocznego zeznania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych, a więc można korygować to samo zeznanie podatkowe dowolną liczbą razy. Jedynie w postępowaniu podatkowym, o którym mowa w art. 119g o.p. (w sprawie unikania opodatkowania), ustawodawca wprowadził ograniczenie możliwości korygowania deklaracji tylko do jednej korekty. W takiej sytuacji zakaz ponownego korygowania deklaracji, o którym mowa w art. 81b § 1a *in fine*, jest racjonalny – brak tego zakazu mógłby bowiem prowadzić do nadużywania korekty i ponownego prowadzenia postępowania<sup>12</sup>. W przypadku składania korekty deklaracji rocznej podatnik zobowiązany jest wypełnić całą deklarację, a nie tylko pola, w których stwierdzono pomyłkę, oznaczając w odpowiedniej rubryce, że jest to korekta zeznania.

Korektę deklaracji rocznej w podatku dochodowym od osób fizycznych podatnik może złożyć z własnej inicjatywy, jeśli uzna, że pierwotna deklaracja obarczona jest błędami. Może to również zrobić na skutek żądania organu podatkowego. W szczególnych okolicznościach uprawnienie do dokonania korekty deklaracji rocznej przysługuje również organowi. Zgodnie bowiem z art. 274 § 1 o.p. w razie stwierdzenia, że deklaracja zawiera błędy rachunkowe lub inne oczywiste omyłki, bądź że wypełniono ją niezgodnie z ustalonymi wymaganiami, organ podatkowy, w zależności od charakteru i zakresu uchybień:

- 1) koryguje deklarację, dokonując stosownych poprawek lub uzupełnień, jeżeli zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty

<sup>10</sup> Dz.U. z 2021 r., poz. 1128 ze zm., dalej: u.p.d.o.f.

<sup>11</sup> Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 26 sierpnia 2011 r., sygn. II FSK 499/10, CBOŚA.

<sup>12</sup> S. Babiarz, *Komentarz do art. 81b o.p.*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 583.

zwrotu podatku albo kwoty nadwyżki podatku do przeniesienia lub wysokości straty w wyniku tej korekty nie przekracza kwoty 5000 zł;

- 2) zwraca się do składającego deklarację o jej skorygowanie oraz złożenie niezbędnych wyjaśnień, wskazując przyczyny, z powodu których informacje zawarte w deklaracji podaje się w wątpliwość.

W sytuacji gdy organ sam koryguje deklarację, sporządza jej uwierzytelnioną kopię i doręcza ją podatnikowi wraz z informacją o związanej z korektą deklaracji zmianie wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku albo kwoty nadwyżki podatku do przeniesienia lub wysokości straty, albo z informacją o braku takich zmian oraz pouczeniem o prawie wniesienia sprzeciwu. Wprawdzie przepis art. 274 § 2 pkt 2 o.p. nie wskazuje tego wprost, ale pouczenie to powinno również zawierać wskazanie skutków nieskorzystania z tego uprawnienia<sup>13</sup>. Na wniesienie sprzeciwu podatnik ma 14 dni. Termin ten nie podlega przywróceniu<sup>14</sup>. Wniesienie sprzeciwu anuluje korektę. W razie niewniesienia sprzeciwu w terminie korekta deklaracji dokonana przez organ wywołuje skutki prawne jak korekta deklaracji złożona przez podatnika.

Ponadto, poza sytuacjami, kiedy organ koryguje deklarację roczną lub wzywa do jej skorygowania, ustawa Ordynacja podatkowa przewiduje możliwość poinformowania podatnika przez właściwy organ o prawie do złożenia korekty deklaracji (w analizowanym przypadku – rocznego zeznania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych). Zgodnie bowiem z art. 119j o.p. podmiot inny niż strona postępowania zakończonego decyzją wydaną w sprawie unikania opodatkowania (art. 119g § 1 o.p.), uczestniczący w czynności, której skutki podatkowe określono w tej decyzji, z wyłączeniem skutków podatkowych określonych na podstawie art. 119a § 6, może skorygować swoją deklarację, uwzględniając treść decyzji, a także wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku, jeżeli decyzja jest ostateczna, a w przypadku złożenia skargi – jeżeli sąd administracyjny prawomocnie oddalił skargę na tę decyzję oraz decyzja ta została wykonana w całości. O takiej możliwości Szef Krajowej Administracji Skarbowej zobowiązany jest poinformować podatnika w drodze postanowienia, w terminie miesiąca od dnia spełnienia przesłanek wskazanych w art. 119g § 1 o.p. Postanowienie zawiera opis skutków podatkowych dotyczących tego podmiotu oraz

<sup>13</sup> E. Prejs, *Czynności sprawdzające i kontrola podatkowa po nowelizacji ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 4, s. 26.

<sup>14</sup> Ibidem, s. 27.

pouczenie o terminie złożenia korekty deklaracji lub wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku. Korektę deklaracji oraz wniosek o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku, związane z realizacją uprawnień, o których mowa w § 1, należy złożyć w terminie miesiąca od dnia doręczenia powyższego postanowienia.

Od 1 stycznia 2016 r. wyeliminowano obowiązek pisemnego uzasadnienia przyczyn korekty. W razie wątpliwości dotyczących skorygowanej deklaracji organ podatkowy może – na podstawie art. 274a § 2 o.p. – wezwać podatnika do złożenia stosownych wyjaśnień.

### 3. TERMIN NA ZŁOŻENIE KOREKTY DEKLARACJI I ZAWIESZENIE PRAWA DO ZŁOŻENIA KOREKTY DEKLARACJI

Co do zasady przepisy prawa nie wskazują wprost terminu, do którego można składać korektę zeznania podatkowego. Termin, do którego można dokonywać poprawek, należy zatem powiązać z terminem przedawnienia zobowiązania podatkowego, którego dotyczy zeznanie. Stosownie do art. 70 § 1 o.p. zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Uwzględniając treść tego przepisu, należy uznać, że podatnik ma prawo złożyć korektę deklaracji podatkowej przed upływem terminu przedawnienia wynikającego z art. 70 § 1 o.p. Po upływie tego okresu organ podatkowy, nie mając możliwości dokonywania weryfikacji prawdziwości danych kształtujących wysokość zobowiązania podatkowego z powodu jego przedawnienia, uzna taką korektę za bezskuteczną.

Termin przedawnienia zobowiązania podatkowego – a tym samym złożenia korekty rozliczenia dotyczącego tego zobowiązania – może być niekiedy dłuższy niż wspomniane 5 lat. Jak wynika z art. 70–70e o.p., bieg terminu przedawnienia może bowiem się nie rozpocząć, m.in. w związku z rozłożeniem spłaty podatku na raty, zostać zawieszony, np. po wniesieniu sprawy do sądu administracyjnego, lub ulec przerwaniu, np. w wyniku zastosowania w toku postępowania egzekucyjnego środka egzekucyjnego (zajęcia składnika majątku podatnika). W konsekwencji należy uznać, że w takiej sytuacji istnieje również możliwość złożenia korekty deklaracji, oczywiście przy spełnieniu pozostałych warunków zezwalających na tego rodzaju czynność.

Jedynie w przypadku korekty rocznego zeznania podatkowego w zakresie przekazania na rzecz jednej organizacji pożytku publicznego, działającej

na podstawie ustawy o działalności pożytku publicznego, kwoty w wysokości nieprzekraczającej 1% podatku należnego ustawodawca wprowadził ograniczenie czasowe na tego rodzaju działanie. Zgodnie bowiem z art. 45c ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f. oraz art. 21b ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne<sup>15</sup> naczelnik urzędu skarbowego właściwy miejscowo dla złożenia zeznania podatkowego przekaze tę kwotę wskazanej organizacji pożytku publicznego pod warunkiem, że korekta zeznania została dokonana w ciągu miesiąca od upływu terminu dla złożenia zeznania podatkowego.

Stosownie do art. 81b § 1 o.p. uprawnienie do skorygowania deklaracji ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej – w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą – i przysługuje nadal po zakończeniu kontroli podatkowej oraz postępowania podatkowego (w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego). Przykładowo: jeżeli przedmiotem wskazanych powyżej postępowań jest podatek dochodowy za dany rok podatkowy, uprawnienie do skorygowania zeznania przysługuje w odniesieniu do innych lat podatkowych. Dodatkowo możliwe jest skorygowanie deklaracji w okresie pomiędzy zakończeniem kontroli podatkowej a wszczęciem postępowania podatkowego, w którym wykorzystane są ustalenia dokonane w trakcie kontroli (art. 165b § 1 o.p.). W takiej sytuacji organ nie wszczyna postępowania podatkowego. Natomiast kiedy podatnik złoży kolejną korektę deklaracji, organ podatkowy może wszcząć postępowanie podatkowe także po upływie 6 miesięcy od zakończenia kontroli podatkowej (art. 165b § 3 pkt 1 o.p.).

Nieco odmiennie uregulowano możliwość składania korekty deklaracji w trakcie kontroli celno-skarbowej (w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 o.p., w tym w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych). W terminie 14 dni od dnia doręczenia upoważnienia do prowadzenia kontroli celno-skarbowej kontrolowanemu przysługuje uprawnienie do skorygowania deklaracji podatkowej w zakresie objętym tą kontrolą (art. 62 ust. 4 ustawy z dnia 16 lipca 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>16</sup>). Ponadto zgodnie z art. 82 ust. 3 u.KAS kontrolowany może w terminie 14 dni od dnia doręczenia mu wyniku kontroli

<sup>15</sup> Dz.U. z 2021 r., poz. 1993.

<sup>16</sup> Dz.U. z 2021 r., poz. 422 ze zm., dalej: u.KAS.

skorygować uprzednio złożoną deklarację podatkową. Złożenie korekty deklaracji po upływie wskazanych terminów nie wywołuje skutków prawnych.

Podobnie w przypadku prowadzenia postępowania podatkowego w sprawie unikania opodatkowania (art. 119g o.p.) podatnik ma prawo do (jednokrotnego) skorygowania deklaracji przed wydaniem decyzji w pierwszej instancji, w terminie 14 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o wyznaczeniu terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego (o którym mowa w art. 200 § 3 o.p.). Ponowne skorygowanie deklaracji po zakończeniu postępowania podatkowego nie wywołuje skutków prawnych w zakresie, w jakim wcześniej dokonana korekta przewidywała cofnięcie skutków unikania opodatkowania (art. 81b § 1a o.p.).

Zawieszenie prawa do korekty deklaracji podatkowej jest konsekwencją niedopuszczalności podważania skorygowaną deklaracją podatkową decyzji podatkowej wydanej w zakresie danego zobowiązania podatkowego, a ponadto konsekwencją uregulowania zawartego w art. 79 § 1 o.p., dotyczącego niedopuszczalności wszczynania postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty w czasie trwania postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej<sup>17</sup>.

Korekta złożona w okresie zawieszenia prawa do jej złożenia nie wywołuje skutków prawnych. Niemożność wywołania skutków prawnych ma charakter trwały, tzn. istnieje także po ustaniu istnienia przesłanki zawieszenia – nawet w przypadku niestwierdzenia naruszenia prawa<sup>18</sup>. Oznacza to, że po zakończeniu okresu zawieszenia, jeżeli nadal istnieją przesłanki do złożenia korekty deklaracji, należy ponowić taką czynność.

W piśmiennictwie, na tle prawa do korekty deklaracji w trakcie postępowania podatkowego (zarówno wymiarowego, jak i w sprawie nadpłaty) czy kontroli podatkowej, wyrażany jest pogląd, że organ podatkowy powinien orzec o bezskuteczności takiej korekty w drodze postanowienia (art. 216 § 2 o.p.)<sup>19</sup>. Pomimo złożenia korekty w dalszym ciągu obowiązuje poprzednio złożona deklaracja i wynikająca z niej kwota podatku. Takie postanowienie jest niezaskarżalne w drodze zażalenia, jednak jego weryfikacji należy dokonać w trybie rozpatrywania odwołania<sup>20</sup>.

<sup>17</sup> S. Babiarczyk, *Komentarz do art. 81b o.p.*, s. 582.

<sup>18</sup> A. Huchla, *Komentarz do art. 81b o.p.*, [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003.

<sup>19</sup> S. Babiarczyk, *Komentarz do art. 81b o.p.*, s. 584; L. Etel, *Komentarz do art. 81b o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2017, s. 670.

<sup>20</sup> T. Jakubiak vel Wojtczak, A. Maciejuk, *Korygowanie deklaracji podatkowych a wybrane czynności organów podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 11, s. 42–49.



#### 4. PODWYŻSZENIE KWOTY ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO W KOREKCIE DEKLARACJI

Podatnik, składając korektę deklaracji, w której wykaże kwotę do zapłaty (tzn. zwiększy wysokość zobowiązania podatkowego w stosunku do uprzednio deklarowanego), musi pamiętać o konieczności uiszczenia odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych. Odsetki za zwłokę wpłacane są bowiem bez wezwania organu podatkowego (art. 55 § 1 o.p.). Dla podatników, którzy złożą prawnie skuteczną korektę deklaracji nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia upływu terminu do złożenia deklaracji oraz zapłacą zaległość podatkową w ciągu 7 dni od dnia złożenia korekty (termin prawa materialnego), ustawodawca przewidział obniżenie stawki odsetek za zwłokę do wysokości 50% stawki podstawowej, żeby wzmocnić „premiowanie dobrowolnego ujawnienia nieprawidłowości i zapłatę zaległości”<sup>21</sup>. „Wprowadzenie zaś ograniczenia czasowego do 6 miesięcy możliwości składania korekty uprawniającej do obniżonej stawki odsetek ma zmniejszyć ryzyko optymalizacji finansowej, a więc wykorzystywania takiej korekty jako narzędzia do sterowania bieżącą płynnością finansową”<sup>22</sup>. Należy jednak pamiętać, że obniżonej stawki odsetek za zwłokę nie stosuje się w przypadku korekty deklaracji:

- 1) złożonej po doręczeniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, a w przypadkach gdy nie stosuje się zawiadomienia – po zakończeniu kontroli podatkowej;
- 2) złożonej po doręczeniu upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej;
- 3) dokonanej w wyniku czynności sprawdzających.

Dodatkowo skorygowanie deklaracji w sytuacji zaniżenia zobowiązania podatkowego chroni podatnika przed negatywnymi następstwami związanymi z uszczupleniem dochodów. Zgodnie bowiem z art. 16a ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy<sup>23</sup> nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe ten, kto złożył prawnie skuteczną w rozumieniu ustawy Ordynacja podatkowa korektę deklaracji

<sup>21</sup> Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, VII kadencja, druk sejm. nr 3462.

<sup>22</sup> S. Babiaryz, *Komentarz do art. 56a o.p.*, [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 383.

<sup>23</sup> Dz.U. z 2021 r., poz. 408 ze zm.

podatkowej i w całości uiścił, niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ, należność publicznoprawną uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie.

## 5. WYKAZANIE NADPŁATY W KOREKCIE DEKLARACJI

Pomimo wysłania do urzędu skarbowego deklaracji rocznej w podatku dochodowym od osób fizycznych zdarza się niejednokrotnie, że podatnik zauważy w niej błąd bądź zdaje sobie sprawę, że nie odliczył wszystkich przysługujących mu ulg lub odliczeń. Jeśli suma zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych pobranych w trakcie roku podatkowego okaże się wyższa niż wyliczone w deklaracji rocznej zobowiązanie podatkowe, podatnik uzyskuje podstawę do otrzymania zwrotu nadpłaty podatku. Nadpłata podatku może wynikać również z korzystania przez podatnika z ulg podatkowych czy innych preferencji podatkowych, np. wspólnego rozliczenia małżonków. Od 1 stycznia 2019 r. zniesiono czasowe ograniczenie na złożenie wniosku o preferencyjne opodatkowanie dochodów, o którym mowa w art. 6 u.p.d.o.f. Do końca 2018 r. wnioski tego rodzaju można było złożyć jedynie w terminie złożenia zeznania rocznego (do końca kwietnia następnego roku podatkowego). Od 1 stycznia 2019 r. wniosek o preferencyjne opodatkowanie dochodów może wynikać z korekty zeznania podatkowego (także tej złożonej po 30 kwietnia).

Tak więc w sytuacji gdy podatnik zauważy błąd i zdecyduje się na skorzystanie z przysługujących mu ulg podatkowych lub preferencyjnego sposobu opodatkowania, przysługuje mu prawo złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz z korektą deklaracji podatkowej, w której wykaże nadpłatę (art. 75 § 3 o.p.).

Ustawa Ordynacja podatkowa nie zawiera definicji realnej nadpłaty, tzn. nie określa cech, które temu i tylko temu pojęciu można przypisać. Przepis art. 72 o.p. wymienia jedynie stany faktyczne, których zaistnienie pozwala przyjąć, że powstała nadpłata<sup>24</sup>. „Istota nadpłaty sprowadza się do tego, że podatnik płaci wówczas, gdy nie musi tego robić (nie istnieje obowiązek podatkowy), albo płaci za dużo (kwota podatku zapłaconego przewyższa kwotę należną). W obu przypadkach świadczenie podatnika

<sup>24</sup> J. Rudowski, *Komentarz do art. 72 o.p.*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 500.

dokonane na rzecz wierzyciela podatkowego przewyższa to, czego wymaga od niego przepis prawa”<sup>25</sup>. Kierując się definicją nadpłaty, należałoby uznać, że dniem jej powstania jest dzień faktycznego, bezzasadnego uszczuplenia majątku podatnika, płatnika, inkasenta, spadkobiercy lub jednej z osób trzecich wymienionych w rozdziale 15 (art. 73 § 1 pkt 1–5 o.p.). W przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych, uwzględniając, że jest to podatek rozliczany rocznie, ustawodawca przewidział swego rodzaju uproszczenie i wskazał w art. 73 § 2 pkt 1 o.p., że dla podatników podatku dochodowego nadpłata powstaje z dniem złożenia zeznania rocznego. Decyduje dzień faktycznego złożenia deklaracji lub zeznania, a nie dzień, do którego deklaracja lub zeznanie powinny zostać złożone według obowiązujących przepisów<sup>26</sup>.

Budzi natomiast wątpliwości moment powstania nadpłaty w przypadku, kiedy wysokość tej nadpłaty wynika dopiero ze skorygowanego zeznania rocznego. W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażany jest pogląd, że jeżeli nadpłata została wykazana dopiero w skorygowanym zeznaniu rocznym, datą jej powstania, w rozumieniu art. 76a § 2 pkt 1 w zw. z art. 73 § 2 pkt 1 o.p., jest dzień złożenia skorygowanego zeznania rocznego<sup>27</sup>. W wyrokach tych uzasadniano, że „korekta taka zastępuje zeznanie podatkowe. Z chwilą jej złożenia wzruszeniu ulega domniemanie prawidłowości rozliczenia wynikającego z pierwotnie złożonego zeznania. Pierwotne zeznanie podatkowe traci byt prawny, zostaje zastąpione przez zeznanie skorygowane. Dopiero w tym momencie można mówić o powstaniu nadpłaty. Wynika to bezpośrednio z woli ustawodawcy, który powstanie nadpłaty w przypadku podatków dochodowych powiązał ze złożeniem zeznania rocznego. W związku z tym nie można w przypadku tych podatków zasadnie twierdzić o istnieniu nadpłaty, bez potwierdzającego ten fakt dokumentu (zeznanie lub decyzji). Odmienny pogląd uzasadniony byłby tylko wówczas, gdyby nadpłata powstawała z mocy prawa, czego istniejące przepisy nie przewidują. [...] Bez znaczenia dla takiej konstatacji pozostaje

<sup>25</sup> L. Etel, *Komentarz do art. 72 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2017, s. 603.

<sup>26</sup> J. Rudowski, *Komentarz do art. 73 o.p.*, [w:] S. Babiarczyk, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 510.

<sup>27</sup> Por. wyroki NSA: z dnia 4 listopada 2020 r., sygn. II FSK 1711/18, CBOSA; z dnia 3 listopada 2020 r., sygn. II FSK 1880/18, CBOSA; z dnia 6 listopada 2014 r., sygn. II FSK 2650/12, CBOSA; z dnia 9 sierpnia 2012 r., sygn. II FSK 116/11, CBOSA.

fakt, że nadpłata istniała już obiektywnie w dacie złożenia pierwotnego zeznania rocznego, skoro faktycznie jej wysokość nie została w sposób prawnie przewidziany określona<sup>28</sup>.

Wskazany powyżej pogląd nie uwzględnia ani istoty nadpłaty, ani istoty korekty deklaracji. Nadpłata jest nienależnie zapłacony podatek (co do zasady uiszczony w trakcie roku podatkowego<sup>29</sup>), a korekta deklaracji zastępuje pierwotną deklarację. Podatek dochodowy od osób fizycznych jest podatkiem rocznym, którego – z uwagi na jego konstrukcję – nie da się obliczać odrębnie dla każdego zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego (art. 4 o.p.). Z tego względu zobowiązanie w tym podatku powstaje w dacie złożenia zeznania rocznego (art. 45 ust. 6 u.p.d.o.f.). Ze wskazanym przepisem koresponduje treść art. 73 § 2 pkt 1 o.p., określająca wprost, że dla podatników podatku dochodowego nadpłata powstaje z dniem złożenia zeznania rocznego. Ponadto, jeśli w korekcie deklaracji podatnik wykazał wyższe zobowiązanie podatkowe niż w deklaracji pierwotnej (czy poprzedniej korekcie), nie ulega wątpliwości, że zobowiązanie to powstało w dacie złożenia deklaracji pierwotnej (kwestię tę szerzej omówiono w punkcie 4). Dodatkowo przepis art. 73 § 2 pkt 1 o.p. nie wskazuje, że w przypadku podatku dochodowego nadpłata powstaje z dniem złożenia zeznania rocznego „lub korekty tego zeznania”.

Uznanie, że w przypadku korekty deklaracji nadpłata powstała w dacie złożenia pierwotnej deklaracji rocznej, nie powoduje niebezpieczeństwa, że podatnik będzie traktował ją jako swego rodzaju lokatę kapitału i zwlekał ze złożeniem poprawnej korekty deklaracji, licząc na ustawowe odsetki, kwestia ta została bowiem szczegółowo uregulowana w ustawie Ordynacja podatkowa. Złożenie korekty zeznania podatkowego oznacza, że termin na zwrot nadpłaty podatku liczony jest od początku i wynosi: 45 dni od dnia złożenia korekty zeznania rocznego w podatku dochodowym od osób fizycznych za pomocą środków komunikacji elektronicznej<sup>30</sup>, w pozostałych przypadkach (deklaracje papierowe<sup>31</sup>) – 3 miesiące. Oprocentowanie

<sup>28</sup> Wyrok NSA z dnia 3 listopada 2020 r., sygn. II FSK 2015/18, CBOSA.

<sup>29</sup> Przykładem, kiedy do uiszczenia nienależnego podatku dochodzi po zakończeniu danego roku podatkowego, jest sytuacja, w której na podstawie „pierwotnej” deklaracji lub poprzedniej korekty zeznania rocznego uiszcza się brakującą kwotę zobowiązania podatkowego, które następnie okazuje się nienależne, np. wskutek błędu rachunkowego lub omyłkowego nieskorzystania z przysługującej ulgi podatkowej.

<sup>30</sup> Art. 77 § 2 pkt 1 o.p.

<sup>31</sup> Art. 77 § 2 pkt 3 o.p.

nadpłaty przewidziano dopiero w sytuacji, gdy organ nie zwróci jej we wskazanym powyżej terminie<sup>32</sup>.

Prawidłowe ustalenie momentu powstania nadpłaty ma również znaczenie przy zaliczaniu jej na poczet zaległości podatkowych (art. 76a § 2 pkt 1 o.p.). Zgodnie z tym przepisem zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych następuje – w przypadku gdy nadpłata wynika z korekty deklaracji rocznej – z dniem powstania nadpłaty<sup>33</sup>. Przyznanie, że w takiej sytuacji nadpłata powstaje w dacie złożenia deklaracji pierwotnej, pozwala uniknąć sytuacji, w której podatnikowi – mającemu jednocześnie zaległości podatkowe – zostaną naliczone odsetki od tych zaległości, mimo że w tym samym czasie Skarb Państwa dysponuje nadpłatą podatnika powstałą z innego tytułu.

Konieczność jednoznacznego uregulowania kwestii momentu powstania nadpłaty w przypadku wykazania jej dopiero w korekcie deklaracji dostrzegła również Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego<sup>34</sup>. W zaproponowanym przez nią projekcie ustawy Ordynacja podatkowa z 6 października 2017 r.<sup>35</sup> nadpłatę zdefiniowano jako kwotę nadpłaconego podatku lub kwotę zapłaconą nienależnie jako podatek, zrezygnowano z kazuistyki obecnego art. 73 o.p. oraz przyjęto, że dla podatników podatku dochodowego nadpłata powstaje w dniu złożenia zeznania rocznego (deklaracji), a nie jego korekty<sup>36</sup>.

Wniosek o stwierdzenie nadpłaty złożony wraz z korektą deklaracji podatkowej uruchamia w pierwszej kolejności procedurę czynności sprawdzających (art. 272 i nast. o.p.), w ramach której organ weryfikuje skorygowaną deklarację, w szczególności w zakresie przeszkód w dokonaniu zwrotu żądanej kwoty (przedawnienie zobowiązania) i ewentualnego

<sup>32</sup> Art. 78 § 3 pkt 4 i 4a o.p.

<sup>33</sup> Art. 76a § 2 pkt 2 o.p., wskazujący, że nadpłata powstaje z dniem złożenia wniosku o jej stwierdzenie i dotyczy tych podatków, które powstają w wyniku wydania decyzji konstytutywnej.

<sup>34</sup> Powołana na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego, Dz.U. z 2014 r., poz. 1471.

<sup>35</sup> Dostępny na: <https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji> (dostęp: 7.12.2021).

<sup>36</sup> Por. uzasadnienie projektu ustawy Ordynacja podatkowa z dnia 6 października 2017 r., s. 208–210.

zawieszenia prawa do korekty deklaracji<sup>37</sup>. Jeżeli prawidłowość skorygowanego zeznania nie budzi wątpliwości, organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydawania decyzji stwierdzającej ją. W takim przypadku korekta wywołuje skutki prawne (art. 75 § 4 o.p.). Jeżeli weryfikacja wykaże, że określona przez podatnika kwota nadpłaty nie jest prawidłowa albo że nadpłata w ogóle nie występuje – organ podatkowy wydaje decyzję określającą prawidłowo wysokość nadpłaty. Rozstrzygnięcie w przedmiocie odmowy stwierdzenia nadpłaty unicestwia skutki korekty deklaracji dołączonej do wniosku o jej stwierdzenie, składanego w trybie art. 75 § 3 o.p. Tym samym aktualizuje się pierwotne rozliczenie podatku dokonane w trybie samoobliczenia, bez potrzeby jego ponownego określania w drodze decyzji. W takim przypadku podatek wykazany w pierwotnie złożonej deklaracji jest podatkiem do zapłaty, o czym stanowi art. 21 § 2 o.p.<sup>38</sup>

Należy również pamiętać, że podatnikowi nie przysługuje prawo do żądania stwierdzenia nadpłaty (a więc również złożenia w tym zakresie korekty zeznania rocznego w podatku dochodowym od osób fizycznych), jeśli wysokość zobowiązania została już określona ostateczną decyzją deklaracyjną (art. 21 § 1 pkt 1 o.p.). W tym trybie nie można bowiem podważać ostatecznych decyzji podatkowych.

## 6. PODSUMOWANIE

Podsumowując, należy stwierdzić, że zasada samoobliczenia w podatku dochodowym od osób fizycznych oznacza nie tylko konieczność złożenia rocznego zeznania podatkowego, ale również możliwość korygowania tej deklaracji, w szczególności w sytuacji stwierdzenia pomyłek – zarówno tych o charakterze czysto formalnym, jak i obliczeniowym (wpływających na wysokość zobowiązania podatkowego). Wprawdzie korekcie deklaracji dedykowany jest cały rozdział w ustawie Ordynacja podatkowa (Dział III, Rozdział 10 – Korekta deklaracji), jednakże przepisy regulujące tę kwestię nadal rozmieszczone są w różnych częściach tego aktu prawnego, a niektórych szczegółowych regulacji poszukiwać należy w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Mając na względzie to, że nieograniaczony obowiązek podatkowy w podatku dochodowym od osób fizycznych

<sup>37</sup> D. Szubielska, *Korekta deklaracji – zmiany konieczne, ale czy wystarczające*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 1, s. 20.

<sup>38</sup> Por. wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2015 r., sygn. II FSK 2464/14, CBOSA.

dotyczy osób fizycznych mających miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, postulować należy zwiększenie przejrzystości analizowanych przepisów. Podkreślenia wymaga także, że wykładnia tych przepisów, w szczególności w przypadku wnioskowania o nadpłatę dopiero na etapie korekty zeznania podatkowego, nie powinna prowadzić do podważania ani istoty korygowania deklaracji, a więc zastępowania pierwotnej deklaracji jej poprawioną wersją, ani istoty nadpłaty jako kwoty, którą organ podatkowy (*de facto* Skarb Państwa) dysponuje nienależnie.

## BIBLIOGRAFIA

- Babiarz S., *Komentarz do art. 56a o.p.*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Babiarz S., *Komentarz do art. 81 o.p.*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Babiarz S., *Komentarz do art. 81b o.p.*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Brzeziński B., *Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 1.
- Dzwonkowski H., *Charakter prawny deklaracji podatkowych (Zagadnienia podstawowe)*, „Państwo i Prawo” 2001, nr 12.
- Etel L., *Komentarz do art. 72 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2017.
- Etel L., *Komentarz do art. 81b o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2017.
- Huchla A., *Komentarz do art. 81b o.p.*, [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003.
- Jakubiak vel Wojtczak T., Maciejuk A., *Korygowanie deklaracji podatkowych a wybrane czynności organów podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 11.
- Niezgódka-Medek M., *Komentarz do art. 3 o.p.*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Prejs E., *Czynności sprawdzające i kontrola podatkowa po nowelizacji ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 4.
- Rudowski J., *Komentarz do art. 72 o.p.*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Rudowski J., *Komentarz do art. 73 o.p.*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Szubielska D., *Korekta deklaracji – zmiany konieczne, ale czy wystarczające*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 1.

## CORRECTION OF THE ANNUAL TAX RETURN RELATING TO PERSONAL INCOME TAX – SELECTED ISSUES

**Summary.** Personal income tax is constructed on the basis of the so-called self-calculation, i.e. the filing of a relevant tax return by a taxpayer. Taxpayer's obligation to submit an annual tax return is associated with the possibility of correcting this type of return, in particular in respect of formal errors (e.g. with regard to the identification data of the return filing person) or accounting errors. Tax return correction may involve both a decrease in the amount to be paid (overpayment) and the need to increase the amount of liability. If the tax liability is disclosed in an amount higher than stated in the previous tax return, the taxpayer is obliged to calculate and pay not only the amount of arrears, but also interest on such arrears.

Correction of the annual personal income tax return is considered, as a rule, the taxpayer's right, although, if the prerequisites specified in Article 274 of the Tax Code are met, the tax authority may require the return filing person to correct it or it may make a relevant correction *ex officio*. Correction of the return results in the original return losing its "legal existence" and the corrected version becoming binding.

This article presents issues related to the admissibility and effects of filing a correction to the annual tax return relating to personal income tax. Taking into account the fact that natural persons residing in the territory of the Republic of Poland are subject to unlimited tax liability in respect of personal income tax, work on increased transparency of the analyzed regulations should be urged.

**Keywords:** tax return, correction of tax return, self-calculation of tax, overpayment of personal income tax