

# PODMIOTY UPRAWNIONE DO UZYSKANIA NADPŁATY – WYBRANE KWESTIE

MARIUSZ POPŁAWSKI

## I. Uwagi ogólne

Przepisy ordynacji podatkowej w sposób bezpośredni lub pośredni określają następujący krąg podmiotów, które mogą domagać się zwrotu nadpłaty: podatnik<sup>1</sup>, płatnik<sup>2</sup>, inkasent<sup>3</sup>, osoby trzecie<sup>4</sup>, spadkobiercy<sup>5</sup>. W niektórych jednak przypadkach regulacje te budzą lub budziły wątpliwości, m.in. co do tego czy w danej sytuacji możliwe jest odzyskanie nadpłaty, kto może ubiegać się o nią i po spełnieniu jakich warunków. Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie kilku takich problemów wraz z próbą wskazania właściwego ich rozwiązania.

## II. Nadpłata u podatników, na których obowiązek podatkowy ciąży solidarnie

W sposób wyjątkowy traktowani są małżonkowie w sytuacji nadpłaty powstałej w podatku dochodowym od osób fizycznych w związku ze wspólnym opodatkowaniem. Z jednej strony podmioty te ponoszą solidarną odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe wynikające ze wspólnego rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych<sup>6</sup>. W konsekwencji organ podatkowy może dochodzić od każdego z małżonków spełniania należnego podatku wykazanego we wspólnym ze-

- 
- 1 Zob. art. 72 § 1 pkt 1 o.p. w zw.z art. 73 § 1 pkt 1 o.p.
  - 2 Zob. art. 72 § 1 pkt 3 o.p.
  - 3 Zob. art. 72 § 1 pkt 3 o.p.
  - 4 Zob. art. 72 § 1 pkt 4 o.p.
  - 5 Zob. art. 72 § 1 pkt 4 o.p.
  - 6 Zob. art. 92 § 3 o.p. w zw. z art. 6 ust.2 u.p.d.o.f.

znaniu, zgodnie z art. 366 kc.<sup>7</sup> Z drugiej strony, na podstawie art. 92 § 4 o.p. do wierzytelności przysługujących małżonków o zwrot nadpłaty, powstałej w podatku dochodowym od osób fizycznych związanej ze wspólnym ich opodatkowaniem, stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego o wierzytelnościach cywilnoprawnych. Oznacza to, że organ podatkowy, zwracając tę nadpłatę któremukolwiek z małżonków, uwalnia się od tego ciężaru wobec obojga<sup>8</sup>. Nie ma przy tym znaczenia, który z małżonków zapłacił podatek, a który otrzyma nadpłatę. Organ podatkowy, zwracając tę nadpłatę, ma możliwość wyboru małżonka, któremu ją zwróci. Jest on jednak ograniczony wnioskiem podatników. Jeśli małżonkowie lub jeden z nich, zażąda przekazania tego świadczenia np. na rachunek bankowy jednego z nich organ nie powinien przekazać tej należności drugiemu. Twierdzenie to wydaje się zasadne w związku z analizą drugiego zdania art. 367 § 2 o.p., gdzie wskazuje się, że w razie wytoczenia powództwa przez jednego z wierzycieli dłużnik powinien spełnić świadczenie do jego rąk.

Uzupełnieniem szczególnego statusu tych podatników jest art. 133 § 3 o.p., zgodnie z którym w przypadku, o którym mowa w art. 92 § 3 o.p., jedną stroną postępowania są małżonkowie i każdy z nich jest uprawniony do działania w imieniu obojga. Zastosowanie tej regulacji w praktyce może mieć miejsce, gdy organ podatkowy zakwestionuje wysokość nadpłaty wykazanej w zeznaniu rocznym złożonym przez małżonków. W takiej sytuacji organ podatkowy ma obowiązek prowadzenia jednego postępowania podatkowego i wydania jednej decyzji wobec obojga małżonków<sup>9</sup>. W piśmiennictwie wskazuje się, że małżonkowie nie mają tutaj odrębnych uprawnień procesowych, nie mogą wywodzić istnienia ich odrębnych interesów prawnych<sup>10</sup>.

Inne zasady postępowania w związku z nadpłatą należy stosować w przypadku, gdy powstaną one w związku z wadliwym wykonaniem

7 Na podstawie tego przepisu wierzyciel może żądać całości lub części świadczenia od wszystkich dłużników łącznie, od kilku z nich lub od każdego z osobna, a zaspokojenie wierzyciela przez któregokolwiek z dłużników zwalnia pozostałych. Aż do zupełnego zaspokojenia wierzyciela wszyscy dłużnicy solidarni pozostają zobowiązani.

8 Wynika to z art. 367 § 2 kc., zgodnie z którym dłużnik może spełnić świadczenie według swego wyboru, do rąk któregokolwiek z wierzycieli solidarnych.

9 Zob. P. Pietrasz, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2009, s. 634,

10 Zob. H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, (w:) Ordynacja podatkowa. Komentarz, (red.) H. Dzwonkowski, Warszawa 2006, s. 638.

zobowiązania solidarne i gdy nie dotyczy ona małżonków wspólnie rozliczających się z podatku dochodowego od osób fizycznych. Może mieć to miejsce np. w podatku od nieruchomości, gdzie obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach nieruchomości. W tym przypadku nadpłata nie będzie mogła być zwrócona któremukolwiek z podatników (współwłaścicieli), ale wyłącznie temu, u którego ona powstała<sup>11</sup>. Związane jest to z faktem, że zasada solidarności wierzycieli tych podmiotów nie dotyczy. W konsekwencji także postępowanie dotyczące nadpłaty będzie dotyczyło tylko tego podmiotu, u którego ona powstała, nie zaś wszystkich podatników zobowiązanych solidarnie.

### **III. Spadkobiercy jako podmioty upoważnione do nadpłaty**

Spadkobiercy podatnika, u którego powstała nadpłata, mogą się jej domagać. Zgodne jest to z zasadą wyrażoną w art. 97 § 1 o.p., na gruncie którego podmioty te m.in. przejmują przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa majątkowe. Tryb dochodzenia tych należności jest zależny od sytuacji, z którą ta nadpłata jest związana. Można tu mówić o dwóch przypadkach. Pierwszy będzie miał miejsce w sytuacji, gdy nadpłata i jej wysokość nie budzi wątpliwości, gdyż w związku z podjętymi działaniami jeszcze za życia spadkodawcy została ona stwierdzona lub określona przez organy podatkowe w decyzjach podatkowych<sup>12</sup> lub przez samego spadkodawcę w niekwestionowanym wniosku o stwierdzenie nadpłaty<sup>13</sup>. W tej sytuacji, jak się wydaje, organ podatkowy powinien wydać decyzję, o której mowa w art. 100 § 1 o.p. Zgodnie z tym przepisem organy podatkowe właściwe ze względu na ostatnie miejsce zamieszkania spadkodawcy orzekają w odrębnych decyzjach o zakresie odpowiedzialności poszczególnych spadkobierców lub określają wysokość nadpłaty albo zwrotu podatku.

11 Zob. R. Dowgier, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 491, który wskazuje, że zwrot nadpłaty jest możliwy dopiero po ustaleniu kolejności dokonanych wpłat i ich analizie w kontekście art. 60 w zw. z art. 59 § 1 pkt 1 o.p.

12 Na podstawie art. 74a lub 75 o.p.

13 Złożonym na podstawie art. 75 o.p.

Nieco odmienny rodzaj rozstrzygnięcia zostanie wydany wobec spadkobierców w przypadku nadpłaty dotyczącej podatku dochodowego. W tej sytuacji organ podatkowy wydaje decyzję stwierdzającą, nie zaś określającą, wysokość nadpłaty przysługującej spadkobiercom, w oparciu o art. 104 o.p. Na gruncie tego przepisu organ podatkowy informuje spadkobierców, na podstawie posiadanych danych m.in. o kwocie nadpłaty. Spadkobierca lub spadkobiercy mogą w ciągu 30 dni od otrzymania tego zawiadomienia poinformować organ podatkowy o wysokości poniesionych wydatków, które mogą spowodować zwiększenie nadpłaty. Po upływie tego terminu organ podatkowy doręcza spadkobiercom decyzję stwierdzającą nadpłatę.

Istotnym elementem tych rozstrzygnięć może być ustalenie podziału nadpłaty między spadkobierców. W zakresie tej kwestii ma zastosowanie art. 105 o.p. Z analizy tego przepisu wynika, że spadkodawcy uzyskają nadpłatę pod warunkiem złożenia w organie podatkowym:

- 1) prawomocnego postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku;
- 2) zgodnego oświadczenia woli wszystkich spadkobierców o podziale tych należności.

Przepis ten ma na celu doprowadzenie do dokonania określonego podziału nadpłaty, jeśli przysługuje ona co najmniej dwóm spadkobiercom. Jeśli jest tylko jeden spadkobierca, problem podziału kwoty nadpłaty nie występuje. Art. 105 o.p. uzależnia jakiegokolwiek działania dotyczące zwrotu nadpłaty spadkobiercom od przedstawienia organowi podatkowemu ww. dokumentów. Wydaje się, że biorąc pod uwagę zmianę wprowadzoną w art. 1025 § 2 kc., dokumentem, który może zastąpić postanowienie sądu o stwierdzeniu nabycia spadku, może być akt poświadczenia dziedziczenia sporządzany przez notariusza. Zgodnie bowiem z tym przepisem domniemywa się, że osoba, która uzyskała stwierdzenie nabycia spadku albo poświadczenie dziedziczenia, jest spadkobiercą<sup>14</sup>.

Podział kwoty nadpłaty między spadkobierców zgodnie z art. 105 o.p. może nastąpić w ramach prowadzonego postępowania zmierzają-

---

14 Brzmienie to zostało wprowadzone w związku z art. 2 pkt 2 ustawy z dnia 24 sierpnia 2007 r. o zmianie ustawy – Prawo o notariacie oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 181, poz. 1287) i zaczęło obowiązywać z dniem 2 października 2008 r.

cego do określenia (art. 100 § 1 o.p.) lub stwierdzenia nadpłaty (art. 104 § 3 o.p.), ale też podział ten może być realizowany poza tym postępowaniem. Nie można bowiem wykluczyć sytuacji, w której spadkobiercy złożą wniosek o zwrot nadpłaty przysługującej spadkodawcy, wypełniając jednocześnie warunki określone w art. 105 o.p. W ramach wszczętego w ten sposób postępowania podatkowego organ może, jak się wydaje, wydać decyzję określającą (art. 100 o.p.) lub stwierdzającą (art. 104 o.p.) nadpłatę przysługującą spadkobiercom w proporcji wynikających ze złożonych przez nich oświadczeń, o których mowa w art. 105 o.p. Z drugiej strony niezłożenie tego oświadczenia nie uniemożliwia wydania tych decyzji. W tym jednak przypadku nadpłata powinna zostać określona ogólnie wobec wszystkich spadkobierców bez podziału jej kwot między nimi. Dopiero spełnienie wymogów z art. 105 o.p. prowadzić będzie mogło do jej wykonania i zwrotu nadpłaty zgodnie ze zgodnym oświadczeniem dotyczącym podziału kwoty nadpłaty między spadkobierców. Przyjęcie tego rozwiązania jest, jak się wydaje, właściwe, gdyż art. 105 o.p. nie przesądza o istnieniu samej nadpłaty, ale jedynie wprowadza zasady jej podziału między spadkobiercami. Zasady w nim określone dotyczące podziału nadpłaty mogą, ale nie muszą, zostać odzwierciedlone w decyzji określającej lub stwierdzającej nadpłatę wydawanej na podstawie art. 100 o.p. lub 104 o.p.

Inne działania należy podjąć, gdy nadpłata spadkodawcy nie została określona lub stwierdzona w decyzjach podatkowych lub nie wynika ona z niekwestionowanego wniosku o stwierdzenie nadpłaty złożonego przez ten podmiot. W tym przypadku następcy prawni, wstępując zgodnie z art. 97 o.p. w prawa spadkodawcy, będą mogli podejmować wszelkie działania zmierzające do określenia lub stwierdzenia nadpłaty, tak jakby dokonywał tego sam podatnik. W konsekwencji osoby te będą mogły m.in. złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty w trybie art. 75 o.p. lub domagać się weryfikacji decyzji podatkowych, z uchyleniem czy zmianą których bezpośrednio wiązać się będzie określenie nadpłaty. W ten sposób określona nadpłata będzie mogła być zwrócona spadkobiercom pod warunkiem spełniania warunków wynikających z art. 105 o.p.

## IV. Były wspólnik spółki cywilnej jako podmiot uprawniony do nadpłaty powstałej po spółce

Istotny problem, który dopiero ostatnio został rozwiązany w sposób definitywny przez ustawodawcę, związany był z możliwością domagania się zwrotu nadpłaty dotyczącej spółki cywilnej po jej rozwiązaniu. Regulacje zawarte w o.p., przede wszystkim zawarte w art. 75 o.p., uniemożliwiały byłym wspólnikom złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty w takich przypadkach. Kwestia ta stała się przedmiotem orzeczenia TK<sup>15</sup>, który orzekł, że art. 75 § 2 pkt 1 lit. b) i § 3 oraz art. 81 § 1 o.p. w zakresie, w jakim nie regulują trybu złożenia korekty deklaracji i wniosku o stwierdzenie nadpłaty podatku od towarów i usług przez byłych wspólników rozwiązanej spółki cywilnej będącej podatnikiem tego podatku, są niezgodne z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji RP. W uzasadnieniu tego rozstrzygnięcia podkreślono brak dysproporcji między możliwością nałożenia na byłych wspólników zobowiązań podatkowych spółki a brakiem możliwości skorzystania przez nich z uprawnień podatkowych tego podmiotu. TK stwierdził, że skoro przepisy o.p. i ustawy o VAT obciążają wspólników rozwiązanej spółki cywilnej odpowiedzialnością za zobowiązania podatkowe spółki, a także obowiązkiem sporządzenia tzw. spisu z natury i zapłaty podatku VAT od remanentu likwidacyjnego, to brak możliwości złożenia korekty deklaracji i wniosku o stwierdzenie nadpłaty podatku VAT za okres, w którym spółka prowadziła działalność, narusza zasadę sprawiedliwości społecznej rozpatrywaną w powiązaniu z wyrażonymi w art. 64 ust. 1 Konstytucji gwarancjami ochrony własności i innych praw majątkowych.

W konsekwencji tego orzeczenia sądy administracyjne w kilku swoich rozstrzygnięciach wydawanych po wydaniu ww. orzeczenia przez TK przyznały byłym wspólnikom spółki cywilnej prawo uzyskania nadpłaty dotyczącej spółki, która była podatnikiem podatku od towarów i usług<sup>16</sup>.

Problem ten dotyczył także możliwości uzyskania przez byłego wspólnika nadpłaty w podatku akcyzowym. Kwestia ta była pod-

15 Zob. wyrok z dnia 24 lutego 2009 r., sygn. akt P 80/08.

16 Zob. wyroki z 17 marca 2009 r., sygn. akt I FSK 148/08; z 22 kwietnia 2009 r., sygn. akt I FSK 187/08.

niesiona w kilku orzeczeniach WSA<sup>17</sup>. Wyrażono przy tym pogląd, że w przypadku podatku akcyzowego każdy z byłych wspólników spółki cywilnej ma prawo do rozstrzygnięcia, w ramach trybów nadzwyczajnych weryfikacji decyzji ostatecznych, o stwierdzeniu nadpłaty i zwrocie nienależnie zapłaconego podatku akcyzowego w części odpowiadającego mu udziału we współwłasności części ułamkowej, powstałej po rozwiązaniu spółki cywilnej<sup>18</sup>.

W związku z ww. orzeczeniem TK wprowadzono określone zmiany w o.p.<sup>19</sup> Na podstawie art. 75 § 2 pkt 1a prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty podatku przysługuje osobom, które były wspólnikami spółki cywilnej w chwili rozwiązania spółki, w sytuacjach gdy nadpłata powstała w związku z zobowiązaniem powstającym z mocy prawa. Zgodnie zaś z § 3a tego przepisu osoba, która była wspólnikiem spółki cywilnej w chwili rozwiązania spółki, jest obowiązana złożyć skorygowane zeznanie (deklarację) równocześnie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty oraz umowę spółki aktualną na dzień rozwiązania spółki. W art. 133 § 2b o.p. wskazuje się natomiast, że stroną w postępowaniu podatkowym w sprawie stwierdzenia nadpłaty w zakresie zobowiązań byłej spółki cywilnej może być osoba, która była wspólnikiem spółki cywilnej w chwili rozwiązania spółki.

## V. Wnioski

Na gruncie przedstawionych wyżej rozważań pojawiają się następujące spostrzeżenia. Po pierwsze, organ podatkowy, zwracając nadpłatę małżonkom powstałą w podatku dochodowym od osób fizycznych w związku z ich łącznym opodatkowaniem, może przekazać ją któremukolwiek z małżonków, chyba że z wniosku złożonego przez oboje małżonków lub jednego z nich wynika, do kogo nadpłata ta powinna trafić.

---

17 Wyroki WSA w Białymstoku: z dnia 22 czerwca 2010 r., sygn. akt I SA/Bk 192–196/10; z dnia 25 czerwca 2010 r., sygn. akt I SA/Bk 197–201/10.

18 Zob. W. Stachurski, Kilka uwag o nadzwyczajnych trybach weryfikacji ostatecznych decyzji podatkowych, który jest zawarty w niniejszym zbiorze opracowań.

19 Wynikają one z ustawy z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz.U. Nr 197, poz. 1306), która weszła w życie w dniu 9 listopada 2010 r.

Po drugie, w innych, niż ww. przypadkach, gdzie obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na kilku podatnikach nadpłata nie będzie mogła być zwrócona któremukolwiek z podatników, ale wyłącznie temu, u którego ona powstała.

Po trzecie, organ podatkowy może wydać decyzję określającą nadpłatę (art.100 o.p.), gdy nadpłata i jej wysokość nie budzi wątpliwości, gdyż w związku z podjętymi działaniami jeszcze za życia spadkodawcy została ona stwierdzona lub określona przez organy podatkowe w decyzjach podatkowych lub przez samego spadkodawcę w niekwestionowanym wniosku o stwierdzenie nadpłaty.

Po czwarte, jeśli nadpłata lub jej wysokość nie została określona lub stwierdzona za życia spadkodawcy, spadkobiercy mogą podejmować wszelkie działania zmierzające do określenia lub stwierdzenia nadpłaty, tak jakby dokonywał tego sam podatnik. Wyjątkiem jest sytuacja opisana w art. 104 o.p.

Po piąte, na gruncie obecnie obowiązujących rozwiązań prawnych zawartych w ordynacji podatkowej byli współnicy spółki cywilnej mają możliwość domagania się zwrotu nadpłaty dotyczącej spółki cywilnej po jej rozwiązaniu.