

## POŚREDNI I BEZPOŚREDNI TRYB ZWROTU PODATKU NA GRUNCIE ORDYNACJI PODATKOWEJ

### 1. Uwagi ogólne

Funkcjonowanie instytucji zwrotów podatkowych w pewnym zakresie oparte jest na regulacjach zawartych w Ordynacji podatkowej. Mogą mieć one zastosowanie w przypadku, gdy akt kształtujący konstrukcję tej instytucji nie reguluje zagadnień istotnych z uwagi na jej stosowanie, a jednocześnie istnieje możliwość skorzystania w tym zakresie z przepisów zawartych w Ordynacji podatkowej. Przepisy znajdujące się w tym akcie określają m.in. zasady przekazywania zwrotów podatkowych. Wprowadzają reguły zwrotu pośredniego i bezpośredniego, określają formę zwrotu, tryb podziału kwoty zwrotu podatku należnego spadkobiercom. Kwestie te są przedmiotem rozważań podjętych w niniejszym opracowaniu.

### 2. Zwrot pośredni podatku

Na gruncie o.p. przyjęto zasadę, iż zwrot podatku w pierwszej kolejności ma charakter pośredni<sup>1</sup>. Reguła ta ma charakter obligatoryjny. Oznacza to, że organ podatkowy z urzędu ma obowiązek zaliczyć zwrot podatku na poczet zaległości podatkowych lub bieżących zobowiązań podatkowych podatnika lub innego podmiotu uprawnionego do zwrotu, np. spadkobiercy. W tym miejscu należy zwrócić uwagę na kilka kwestii, które dotyczą funkcjonowania tej instytucji.

Pierwsza dotyczy tożsamości organów podatkowych w zakresie obu ww. świadczeń podatkowych, tj. zwrotu oraz zaległości podatkowej lub bieżącego zobowiązania podatkowego. Analizowany przepis może mieć zastosowanie jedynie wtedy, gdy ten sam organ podatkowy jest zobowiązany do zwrotu podatku, jak i realizacji zobowiązania podatkowego lub zaległości podatkowej. Oznacza to, że tryb pośred-

1 Zasada ta wynika z art. 76 i 76b o.p.

ni zwrotu nie będzie miał zastosowania w przypadku, gdy do zwrotu podatku właściwy będzie inny organ podatkowy niż uprawniony do realizacji zaległości podatkowych lub bieżących należności podatkowych. Reguła ta wynika z zasady, zgodnie z którą organy podatkowe mogą rozstrzygać jedynie w zakresie tych świadczeń, do których są właściwe zarówno miejscowo, jak i rzeczowo. Przyjęcie tej reguły wydaje się być konieczne, pomimo iż z brzmienia art. 76 o.p. zasada ta nie wynika wprost. W konsekwencji organ podatkowy właściwy do ustalenia i zwrotu podatku nie może zastosować zwrotu pośredniego, pomimo iż z urzędu ma informacje na temat zaległości podatkowych tego podmiotu, jeśli do ich realizacji uprawniony jest inny organ podatkowy.

Stosowanie pośredniego zwrotu podatku wymaga także istnienia tożsamości podmiotów, które są uprawnione do zwrotu podatku i jednocześnie są zobowiązane do zapłaty danego podatku. Nie oznacza to jednak, że podmiotem uprawnionym do zwrotu musi być zawsze podatnik. Podkreślić należy, że zwrot może przysługiwać podmiotom, które podatnikami nie są<sup>2</sup>. Jeśli na takim podmiocie ciąży jednocześnie zaległość podatkowa, w takim przypadku powinien mieć zastosowanie zwrot pośredni. Taka interpretacja wydaje się prawidłowa, pomimo iż w art. 76 § 1 o.p. mowa jest jedynie o należnościach podatnika. Wynika to z faktu, iż odesłanie znajdujące się w art. 76b o.p. do tej regulacji wskazuje, iż należy ją odpowiednio stosować do zwrotu podatku. Nie wprowadzono przy tym ograniczenia, że odpowiednie stosowanie ma dotyczyć tylko takich zwrotów, które przysługują podatnikom, z wyłączeniem innych podmiotów. W konsekwencji zasadę pośredniego zwrotu należy stosować w każdym przypadku zwrotu, bez względu na to, czy dotyczy on podatnika, czy innego podmiotu uprawnionego do ubiegania się o zwrot, czy też ich spadkobierców. Oznacza to, że zwrot pośredni będzie miał miejsce, gdy przysługuje on podmiotowi, który nie jest podatnikiem tego podatku, jeśli jednocześnie ciąży na nim bieżące zobowiązanie podatkowe lub zaległość w innym podatku.

Należy zwrócić uwagę, iż analizowany tryb zwrotu będzie miał zastosowanie także w sytuacji, gdy zwrot przysługuje jednemu podmiotowi, natomiast zobowiązanie podatkowe ciąży solidarnie na kilku podmiotach. Wynika to z faktu, iż z istoty solidarnego zobowiązania podatkowego wynika możliwość zaspokojenia nawet całości świadczenia tylko od jednego z podatników. W konsekwencji jednostka uprawniona do zwrotu nie otrzyma należnej mu kwoty. Nastąpi jednak wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, które ciążyło na niej i innych podmiotach objętych solidarną odpowiedzialnością. Podmiot ten uzyska uprawnienie do dochodzenia od pozostałych podatników, którzy byli solidarnie odpowiedzialni, części należności, którą poniósł z uwagi na zaliczenie należnej jej kwoty zwrotu na poczet wspólnego podatku.

---

2 Zob. M. Popławski, Charakter prawny zwrotu podatku, Państwo i Prawo 2007, nr 9.

W tym miejscu powstaje pytanie o możliwość zastosowania pośredniej formy wypłaty zwrotu podatku w sytuacji, gdy zwrot przysługuje kilku podmiotom, a zobowiązanie podatkowe dotyczy tylko jednego z nich. Z takim przypadkiem możemy mieć do czynienia m.in. w przypadku istnienia decyzji określającej zwrot podatku spadkobierców, wydanej w oparciu o art. 105 o.p.<sup>3</sup> Jeśli przed zakończeniem postępowania w tej sprawie spadkobiercy nie złożą oświadczenia woli o podziale tej należności między nimi, organ powinien określić ogólną kwotę zwrotu należną wszystkim uprawnionym, bez jej na nich dzielenia. W takiej sytuacji trudno będzie dokonać pośredniego zwrotu podatku. Doszłoby bowiem do pokrzywdzenia tych spadkobierców, na których nie ciąży żadne zobowiązania podatkowe. Zwrot pośredni będzie miał natomiast miejsce, jeżeli kwota zwrotu zostanie przypisana indywidualnie do podatnika, na którym ciąży zobowiązanie podatkowe, co powinno zostać dokonane w formie decyzji podatkowej.

### 3. Moment zaliczenia kwoty zwrotu na poczet zaległości podatkowych

Istotną kwestią związaną ze zwrotem pośrednim jest ustalenie momentu, w którym następuje zaliczenie kwoty zwrotu podatku na poczet zaległości podatkowych. Ustawodawca wskazuje dwa przypadki. Pierwszy ma miejsce z dniem złożenia deklaracji ze wskazanym zwrotem podatku, drugi z dniem złożenia wniosku o zwrot podatku<sup>4</sup>.

Pierwszy ze wskazanych przypadków odnosi się m.in. do zwrotu na gruncie podatku od towarów i usług. Reguła ta ma zastosowanie, gdy kwota zwrotu wykazana w deklaracji jest prawidłowa. Pojawia się jednak pytanie jak ww. regulacja powinna być stosowana w przypadku, gdy organ podatkowy zakwestionował kwotę zwrotu wskazaną w deklaracji i określił jej wysokość w innej kwocie w decyzji podatkowej? Wydaje się, że w tym przypadku zaliczeniu na poczet zaległości podatkowych lub bieżących zobowiązań podatkowych podlega kwota wykazana w decyzji, nie zaś w deklaracji.

Szczegółnej analizy wymaga drugi ze wskazanych przypadków. Powstaje bowiem tutaj istotna wątpliwość, czy sam fakt złożenia wniosku o zwrot powinien decydować o momencie, w którym nastąpi zaliczenie zwrotu na poczet zaległości podatkowych<sup>5</sup>. Problem polega na tym, że złożenie wniosku jedynie wszczyna postępowanie w sprawie zwrotu i nie może przesądzać, iż w tym momencie staje się

---

3 Kwestia ta będzie przedmiotem analizy w dalszej części niniejszego artykułu.

4 Wynikają one z analizy art. 76a i art. 76b o.p.

5 Zob. L. Etel, (w.), C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz. Warszawa 2006, s. 356, gdzie Autor wskazuje, że momentem zaliczenia zwrotu np. w opłacie skarbowej na poczet zaległości podatkowych jest dzień wystąpienia przesłanki uzasadniającej zwrot tej opłaty.

on wymagalny. To nastąpi dopiero na skutek wydania decyzji określającej kwotę zwrotu. Czy jednak zaliczenie zwrotu musi dotyczyć wymagalnego zwrotu? Odnosząc się do tej kwestii, przyjąć należy, że jakiegokolwiek działania dotyczące zwrotu polegające na zwrocie czy zaliczeniu mogą mieć miejsce dopiero po tym, jak będzie to świadczenie wymagalne<sup>6</sup>. Działanie, które nastąpi wcześniej, będzie wadliwe, gdyż nie jest pewne, czy zwrot będzie przyznany oraz w jakiej wysokości. Kwestia ta będzie wynikała dopiero z decyzji określającej zwrot danemu podmiotowi. Nie oznacza to, że momentem, w którym pojawią się skutki zaliczenia zwrotu podatku na poczet zaległości podatkowych, będzie data wydania czy doręczenia takiego rozstrzygnięcia. Powinna to być data wcześniejsza, w której wniosek o zwrot został złożony. Wynika to z kilku okoliczności.

Po pierwsze, związane jest to z brzmieniem art. 76b w zw. z art. 76a § 2 pkt 2 o.p. Trudno zapis, zgodnie z którym złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty decyduje o momencie zaliczenia, interpretować inaczej przy zwrocie podatku niż data złożenia wniosku o zwrot podatkowy. Konstrukcja zwrotów podatkowych nie przewiduje wniosków o stwierdzenie zwrotów, a jedynie o zwrot danego podatku.

Po drugie, moment złożenia wniosku o zwrot podatku przez podatnika lub inny podmiot uprawniony potwierdza spełnienie przesłanek uzasadniających przyznanie zwrotu podatku. Innymi słowy – podmiot składający wniosek o zwrot musi już spełnić wymogi do zwrotu, określone w przepisach prawa materialnego. Są one w zasadzie jedynie weryfikowane przez organ podatkowy, który potwierdza ich wypełnienie w drodze decyzji.

Po trzecie, rozwiązanie to spowoduje ograniczenie lub ustanie naliczania odsetek od zaległości podatkowych podatnika w dacie złożenia wniosku, mimo że decyzja w sprawie zwrotu będzie wydana znacznie później. Daje to skuteczną ochronę podatnikowi przed opieszałością organów podatkowych, zajmujących się sprawą dotyczącą zwrotu podatkowego.

Po czwarte, rozwiązanie to ogranicza negatywne konsekwencje związane z brakiem terminu do zwrotu podatku<sup>7</sup>. Związane jest to z automatycznym ograniczeniem lub wstrzymaniem naliczania odsetek z dniem złożenia wniosku o zwrot.

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że zaliczenie zwrotu podatku na poczet zaległości podatkowych lub bieżących należności podatkowych może nastąpić dopiero do wydania decyzji określającej zwrot podatku. Skutki zaliczenia powinny być jednak wiązane z dniem złożenia wniosku przez podatnika.

Na gruncie kwestii dotyczącej wniosków, które przesądzą o momencie zaliczenia kwoty zwrotu na poczet zaległości lub bieżących zobowiązań podatkowych

6 Zwracają na to uwagę H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, którzy podkreślają, iż dopiero wymagalna nadpłata podlega zaliczeniu lub zwrotowi. Twierdzenie to także można przenieść na grunt rozważań dotyczących działań w zakresie zwrotów podatkowych.

7 Dotyczy to np. zwrotu w podatku od czynności cywilnoprawnych oraz przy opłacie skarbowej.

powstaje także wątpliwość dotycząca tego, czy tylko wniosek o zwrot złożony przez podatnika będzie powodował ww. konsekwencje? Wniosek w sprawie zwrotu może zostać złożony w kilku przypadkach przez różne podmioty. Może go złożyć nie tylko podatnik, ale także inny podmiot uprawniony. Wniosek o zwrot może być także złożony przez spadkobiercę lub spadkobierców. Podmioty te mogą tego dokonać zarówno gdy spadkodawca nie zdążył tego samodzielnie uczynić, jak i w celu weryfikacji deklaracji ze zwrotem wykazanym przez spadkodawcę. Wydaje się, iż należy przyjąć, że złożenie wniosku przez każdy z ww. podmiotów uprawnionych przesądza o momencie zaliczenia zwrotu na poczet zaległości podatkowych lub bieżących należności podatkowych.

Kolejna wątpliwość dotyczy momentu zaliczenia zwrotu w przypadku, gdy kilku podmiotom przysługuje zwrot. Wydaje się, że skutek w postaci zaliczenia zwrotu na poczet zaległości podatkowych wywołuje ten wniosek, który został złożony jako pierwszy. Związane jest to z zasadą, że zaliczenie, o którym mowa, ma charakter działania automatycznego, niezależnego od woli organu podatkowego, podatnika oraz innych stron stosunków prawnopodatkowych. Najczęściej skutek w postaci zaliczenia będzie miał więc miejsce w związku z wnioskiem złożonym przez podatnika lub inny podmiot uprawniony do zwrotu. Jeśli jednak spadkobierca złoży wniosek, który będzie pierwszym wnioskiem dotyczącym danego zwrotu, z tą czynnością powinno wiązać się zaliczenie zwrotu na poczet zaległości podatkowych. W tym jednak przypadku zaliczenie będzie dotyczyło jedynie zaległości podatkowych spadkobiercy. Wynika to z konieczności istnienia tożsamości podmiotów, którym należy się zwrot i które są obciążone zaległością podatkową, o czym była mowa wyżej.

#### 4. Zwrot bezpośredni podatku i jego forma

Zwrot bezpośredni, polegający na przekazaniu kwoty zwrotu podatku na rachunek bankowy lub w gotówce uprawnionemu, ma miejsce w przypadku, gdy u podatnika lub innego podmiotu uprawnionego organ podatkowy nie stwierdził bieżących zobowiązań podatkowych lub zaległości podatkowych<sup>8</sup>. Ze zwrotem bezpośrednim wiąże się forma, w której podatek powinien zostać przekazany podmiotowi uprawnionemu. Ordynacja podatkowa przewiduje dwa sposoby: zwrot podatku na wskazany rachunek bankowy lub wypłatę w gotówce<sup>9</sup>. Pierwsza forma jest obligatoryjna w przypadku, gdy zwrot dotyczy podmiotu obowiązującego do posiadania rachunku bankowego. W pozostałych przypadkach wybór w zakresie formy przekazania środków pieniężnych pozostawiony został podmiotowi uprawnionemu. Reguła ta ma charakter ogólny i ma zastosowanie tylko wtedy, gdy przepisy szczególne doty-

---

8 Reguła ta wynika z art. 76 w zw. z art. 76b o.p.

9 Zob. art. 77b w zw. z art. 76 o.p.

czące poszczególnych rodzajów zwrotów inaczej nie stanowią. W niektórych przypadkach wprowadza się zasadę, iż zwrot jest przekazywany wyłącznie na rachunek bankowy<sup>10</sup>.

## 5. Tryb zwrotu podatku należnego spadkobiercom

Zgodnie z art. 105 § 2 o.p., przypadające na rzecz spadkodawcy zwroty podatków, a także oprocentowanie z tego tytułu zwracane są poszczególnym spadkobiercom w proporcji określonej w ich zgodnym oświadczeniu woli, pod warunkiem złożenia w organie podatkowym prawomocnego postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku oraz zgodnego oświadczenia woli wszystkich spadkobierców o podziale tych należności. Przepis ten określa zasady podziału kwoty zwrotu, uzależniając jakiegokolwiek działania w tej sprawie od przedstawienia organowi podatkowemu postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku oraz zgodnego oświadczenia spadkobierców o podziale tej należności.

Podkreślić należy, że może mieć on zastosowanie dopiero w przypadku, gdy kwota zwrotu podatku należna spadkobiercom zostanie ustalona. Wniosek taki wypływa z wykładni językowej zapisu: „przypadające zwroty podatków zwracane są poszczególnym spadkobiercom”, wyznaczającego zakres przedmiotowy regulacji analizowanego przepisu<sup>11</sup>. Przypadające zwroty to takie, których wysokość nie budzi wątpliwości i jest znana organowi podatkowemu. Jako uzasadnione należy uznać twierdzenie, że zwrot podatku, który przypada spadkobiercom, można zwrócić, jeśli ustali się jego wysokość. W tym miejscu należy postawić pytanie, kiedy kwota zwrotu podatku należna spadkobiercom zostanie ustalona? Jak się wydaje, z taką sytuacją mamy do czynienia, gdy wysokość zwrotu wynika z: niekwestionowanej deklaracji złożonej przez spadkodawcę, decyzji określającej wysokość zwrotu przysługującego spadkodawcy lub spadkobiercy wydanej na podstawie przepisów prawa materialnego<sup>12</sup>, decyzji określającej wysokość zwrotu podatku wydanej w oparciu o art. 21 § 3a o.p., decyzji określającej wysokość zwrotu podatku spadkobiercy, o której mowa w art. 100 § 1 i 2a o.p.

Należy zwrócić uwagę, że zastosowanie określonego w art. 105 o.p. trybu zwrotu podatku należnego poszczególnym spadkobiercom powinno mieć podsta-

10 Zob. art. 11a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2006 r., Nr 121, poz. 844 ze zm.), § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 kwietnia 2004 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom (Dz.U. Nr 89, poz. 851), § 3 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 95, poz. 798), § 42 ust. 3 pkt 3, § 47 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 kwietnia 2004 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 97, poz. 966).

11 Zob. art. 105 § 2 o.p.

12 Ta druga sytuacja może mieć miejsce na przykład, gdy spadkobierca wszedł w toczące się postępowanie w sprawie zwrotu podatku.



wę prawną w decyzji. Akt ten powinien indywidualizować kwotę należnego zwrotu poszczególnym podmiotom uprawnionym. Istnienie takiej decyzji jest konieczne, pomimo że samo przekazanie należnego zwrotu podatkowego spadkobiercom ma już charakter techniczny. Działanie takie powinno jednak mieć podstawę w akcie o charakterze indywidualnym. Trudno za takie uznać oświadczenie czy sam art. 105 o.p. Przepis ten wskazuje ogólne zasady, które decydują o sposobie ustalenia kwoty zwrotu należnej poszczególnym spadkobiercom. Oświadczenie, o którym tu mowa, nie ma natomiast waloru instrumentu podatkowego, będącego nośnikiem obowiązków czy praw poszczególnych spadkobierców, takiego jak np. deklaracja podatkowa. Oznacza to, że ani sam art. 105 o.p., ani oświadczenie spadkobierców nie stanowią podstawy dla organu podatkowego do dysponowania zwrotem należnym spadkobiercom. Takim aktem będzie dopiero decyzja określająca zwrot poszczególnym spadkobiercom, wydana w oparciu o art. 105 o.p. w zw. z art. 207 o.p. Dopiero wydanie takiej decyzji umożliwi zwrot podatku spadkobiercom. W konsekwencji będzie mógł mieć tu zastosowanie zarówno zwrot pośredni, jak i bezpośredni, w zależności od zaistnienia przesłanek określonych w art. 76 o.p., czyli istnienia zaległości podatkowych lub bieżących zobowiązań podatkowych u poszczególnych spadkobierców. Zwrócić należy uwagę, że dzień złożenia tego oświadczenia, o którym mowa wyżej, będzie miał znaczenie dla momentu zaliczenia zwrotu na poczet zaległości podatkowych. Będzie to jednak mogło nastąpić po ustaleniu indywidualnej kwoty zwrotu przysługującej danemu spadkobiercy i będzie mogło mieć zastosowanie do ciążących na tym właśnie spadkobiercy zaległości podatkowych lub bieżących należności podatkowych.

## 6. Wnioski

Ordynacja podatkowa przewiduje pośrednie dokonanie zwrotu podatku. Oznacza to, że organ podatkowy z urzędu ma obowiązek zaliczyć zwrot podatku na poczet zaległości podatkowych lub bieżących zobowiązań podatkowych podatnika lub innego podmiotu uprawnionego do zwrotu. Zastosowanie tej zasady wymaga spełnienia dwóch warunków. Po pierwsze, musi istnieć tożsamość organów podatkowych w zakresie zwrotu podatkowego oraz zaległości podatkowej lub bieżącego zobowiązania podatkowego. Po drugie, musi istnieć tożsamość podmiotów, które są uprawnione do zwrotu podatku i jednocześnie na których ciąży zaległość podatkowa lub bieżące zobowiązanie podatkowe.

Zwrócić należy uwagę, że zwrot pośredni będzie miał zastosowanie w sytuacji, gdy zwrot przysługuje jednemu podmiotowi, natomiast zobowiązanie podatkowe ciąży solidarnie na kilku podmiotach. Nie będzie natomiast miał zastosowania w sytuacji, gdy zwrot przysługuje kilku podmiotom, zobowiązanie podatkowe dotyczy zaś tylko jednego z nich.

Istotną kwestią związaną ze zwrotem pośrednim jest ustalenie momentu, w którym następuje zaliczenie kwoty zwrotu podatku na poczet zaległości podatkowych. Jest nim dzień złożenia deklaracji ze wskazanym zwrotem podatku lub dzień złożenia wniosku o zwrot podatku. Pierwsza reguła ma zastosowanie, gdy kwota zwrotu wykazana w deklaracji jest prawidłowa. W przeciwnym wypadku wydaje się, że zaliczeniu podlega kwota wykazana w decyzji, nie zaś w deklaracji, w dniu jej wydania. Stosowanie drugiej reguły wymaga podkreślenia, że działania polegające na zaliczeniu mogą mieć miejsce dopiero po tym, jak będzie to świadczenie wymagalne, tj. gdy kwota zwrotu będzie wynikała z decyzji określającej zwrot danemu podmiotowi. Skutki zaliczenia zwrotu podatku na poczet zaległości podatkowych nastąpią natomiast z dniem, w którym złożono wniosek o zwrot.

Zwrot bezpośredni, polegający na przekazaniu kwoty zwrotu podatku na rachunek bankowy lub w gotówce uprawnionemu ma miejsce w przypadku, gdy u podatnika lub innego podmiotu uprawnionego organ podatkowy nie stwierdził bieżących zobowiązań podatkowych lub zaległości podatkowych. Pierwsza forma jest obowiązkowa w przypadku, gdy zwrot dotyczy podmiotu obowiązującego do posiadania rachunku bankowego lub gdy przepisy kształtujące konstrukcję zwrotu przewidują taki sposób dokonania zwrotu.

Zwrócić należy uwagę, że zwrot podatku, który przysługuje spadkobiercom, może być realizowany w zależności od ww. okoliczności w trybie pośrednim lub bezpośrednim dopiero jednak po łącznym spełnieniu kilku warunków.

Po pierwsze, spadkobiercy powinni złożyć w organie podatkowym prawomocne postanowienie sądu o stwierdzeniu nabycia spadku oraz zgodne oświadczenia woli wszystkich spadkobierców o podziale tej należności

Po drugie, przypadające spadkobiercom zwroty nie mogą budzić wątpliwości, a organowi podatkowemu powinna być znana ich wysokość.

Po trzecie, kwota zwrotu podatku należnego poszczególnym spadkobiercom powinna mieć podstawę prawną w decyzji określającej im zwrot, wydanej w oparciu o art. 105 o.p. w zw. z art. 207 o.p.