

CHARAKTER PRAWNY WNIOSKU O ZALICZENIE NADPŁATY NA POCZET PRZYSZŁYCH ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH

MACIEJ ŚLIFIRCZYK

I. Wprowadzenie

Analiza charakteru prawnego wniosku o zaliczenie nadpłaty podatku na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych wymaga uprzedniego wyjaśnienia kilku kwestii wstępnych. W ramach instytucji nadpłaty podatku wyróżnić należy z jednej strony nadpłatę rozumianą jako zdarzenie prawne, z drugiej natomiast zobowiązanie z tytułu nadpłaty podatku rozumiane jako stosunek prawny o charakterze zobowiązaniowym¹. Zobowiązanie z tytułu nadpłaty podatku związane jest z istnieniem po stronie wierzyciela podatkowego obowiązku dokonania zwrotu nadpłaty na rzecz uprawnionego podmiotu. Obowiązek taki nie pojawia się przy tym automatycznie z chwilą wystąpienia nadpłaty². Na gruncie przepisów O.p. moment pojawienia się nadpłaty wskazuje przede wszystkim art. 73, zaś moment powstania zobowiązania z tytułu nadpłaty podatku reguluje m.in. art. 77 (od momentu wskazanego w tym przepisie nadpłata „podlega zwrotowi”). Jak z tego wynika, dla pojawienia się zobowiązania z tytułu nadpłaty podatku konieczne jest nie tylko wystąpienie nadpłaty, ale również z reguły realizacja innych przesłanek, zależnych od źródła powstania nadpłaty³. Przykładowo taką przesłanką jest m.in. wydanie decyzji stwierdzającej nadpłatę podatku i z dniem wydania takiej decyzji powstaje zobowiązanie z tytułu nadpłaty podatku. Sama nadpłata powstaje wcześniej, bowiem już z mo-

1 Szerzej na ten temat zob.: M. Ślifirczyk, *Nadpłata podatku*, Kraków 2005, s. 21, 29 i 213–216.

2 Szerzej na ten temat zob.: *ibidem*, s. 243–246.

3 Szerzej na ten temat zob.: *ibidem*, s. 246–255.

mentem korekty zeznania załączanego do wniosku o stwierdzenie nadpłaty (korekta skutkuje bowiem modyfikacją wysokości zobowiązania podatkowego)⁴.

II. Wniosek o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych a zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych

Przystępując do analizy charakteru prawnego wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych, należy odróżnić złożenie wspomnianego wniosku od samego zaliczenia nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. Ustawodawca wyraźnie różnicuje te zdarzenia. Wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych dotyczy art. 76 § 1, art. 78 § 4 oraz art. 80 § 2 o.p. O zaliczeniu nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych wspominają natomiast art. 52 § 1 pkt 1, art. 53 § 5 pkt 1 i art. 80 § 3 tej ustawy. Na tej podstawie uznać można, że wniosek o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych wszczyna szczególną procedurę, którą kończy dokonanie przez organ podatkowy czynności materialno–technicznej w postaci zaliczenia nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych⁵. Zaznaczyć należy, że przepisy prawa podatkowego nie dają swobody organom podatkowym, jeśli chodzi o sposób postąpienia z wnioskiem, a samo złożenie wniosku już wywołuje określone skutki prawne o charakterze materialnoprawnym. Ta ostatnia okoliczność dodatkowo uwydatnia potrzebę bliższej analizy instytucji wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych.

4 Wniosek z art. 73 § 2 pkt 1 o.p..

5 W pewnych przypadkach postępowanie to może być przeprowadzone z urzędu. Por. art. 76 § 2 o.p.

III. Istota wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych

Podkreślić trzeba, że zarówno złożenie wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych, jak i dokonanie takiego zaliczenia nie jest sposobem wygasania zobowiązań podatkowych, o którym mowa w art. 59 § 1 pkt 4 o.p. W takiej sytuacji nie może wygasnąć żadne zobowiązanie podatkowe, bowiem ono jeszcze nie powstało. Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego będzie mogło mieć miejsce dopiero wówczas, gdy takie zobowiązanie powstanie. Wówczas będziemy mieli jednak do czynienia ze znanym o.p. zaliczeniem na poczet bieżących zobowiązań podatkowych. Cały tryb postępowania przedstawia się więc następująco⁶:

- 1) złożenie przez podatnika wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych,
- 2) zaliczenie przez organ podatkowy nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych,
- 3) zaliczenie przez organ podatkowy nadpłaty na poczet bieżących zobowiązań podatkowych.

Skoro nie wygasa zobowiązanie podatkowe, to nie może wygasnąć również zobowiązanie z tytułu nadpłaty podatku⁷. Złożenie wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych nie prowadzi zatem bezpośrednio do wygaśnięcia tego zobowiązania, ale jedynie modyfikuje jego treść. Modyfikacja ta polega na rezygnacji ze zwrotu bezpośredniego nadpłaty na rzecz zwrotu pośredniego. W takim ujęciu złożenie wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych może być rozumiane jako skorzystanie z kompetencji do jednostronnej modyfikacji stosunku zobowiązaniowego. W doktrynie stwierdza się nawet, że termin „wniosek” nie jest w tym kontekście prawidłowy, bowiem „Jest to właściwie dyspozycja

6 Na ten temat patrz również: M. Ślifirczyk, *Nadpłata...*, s. 319–320.

7 Zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych lub bieżących zobowiązań podatkowych stanowi formę kompensacyjnego regulowania należności podatkowych, a zatem prowadzi do jednoczesnego wygaśnięcia zarówno zobowiązania podatkowego, jak i zobowiązania z tytułu nadpłaty podatku. Por. bliżej M. Ślifirczyk, *Potrącenie jako forma zapłaty podatku w polskim prawie podatkowym*, Warszawa 1999, s. 25–27.

podatnika, którą organ podatkowy musi wykonać. Podatnik może za-
dysponować w wybrany sposób całością lub częścią nadpłaty.”⁸

IV. Przesłanki warunkujące skuteczność złożenia wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych

Wyżej przeprowadzone rozważania wskazują, że uprawnienie do złożenia wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych musi być oparte na wynikającej z przepisów prawnych normie kompetencyjnej⁹. Wspomniana norma kompetencyjna nakazuje organowi podatkowemu powstrzymać się ze zwrotem bezpośrednim nadpłaty, jeżeli podatnik złoży prawidłowy wniosek o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych¹⁰. Za-
uważyć należy, że przepisy o.p. nie precyzują *expressis verbis* kiedy można mówić o złożeniu wspomnianego wniosku oraz kiedy pismo podatnika może być uznane za wniosek o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych¹¹. Oczywiście nie oznacza to, że kwestia ta nie jest normowana. Inaczej niemożliwe byłoby określenie, w jakiej sytuacji organ podatkowy jest zobowiązany do powstrzymania się od dokonania bezpośredniego zwrotu nadpłaty. Skoro nie ma przepisów formułujących wprost pełną normę kompetencyjną, nie jest możliwe posłużenie się wyłącznie wykładnią językową dla rekonstrukcji treści tej normy. Konieczne jest skorzystanie z innych metod interpretacji, w tym zwłaszcza wykładni systemowej wewnętrznej i wykładni funkcjonalnej (w tym celowościowej).

8 H. Dzwonkowski, (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, pod red. Henryka Dzwonkowskiego, Warszawa 2006, s. 472.

9 Norma kompetencyjna jest rozumiana jako norma nakazująca zachować się w pewien określony sposób, gdy pewna czynność prawna zostanie odpowiednio dokonana przez określony podmiot. Patrz: Z. Ziemiński, *Kompetencja i norma kompetencyjna*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1969, z. 4, s. 34–35, 37.

10 W ten sposób wykreowany zostaje też stosunek prawny podległości kompetencji, którego cechą jest to, że w przypadku, w którym podmiot uzyskujący kompetencję uczyni z niej użytek, wywoła to określoną zmianę w sytuacji prawnej podmiotu podlegającego kompetencji.

11 Chodzi o tzw. reguły konstruujące (niejako „definiujące”) odpowiednie czynności prawne, to znaczy dokonywanie tych czynności w taki, a nie inny sposób, „pod sankcją nieważności”. Patrz: Z. Ziemiński, *op. cit.*, s. 37.

Jak wynika z już przeprowadzonych rozważań, istotą wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych jest modyfikacja zobowiązania z tytułu nadpłaty podatku. Taka modyfikacja może mieć miejsce tylko wówczas, gdy zobowiązanie to istnieje. Dopiero z tą chwilą wspomniany wniosek może wywołać skutki prawne. Złożenie żądania modyfikacji stosunku prawnego, który jeszcze nie istnieje, nie odpowiada zatem normie kompetencyjnej i powinno być traktowane jako bezskuteczne (niestanowiące wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych)¹². Za przetowaną koncepcją w mojej ocenie przemawia brzmienie art. 76 § 1 o.p., który wyraźnie stwierdza, iż nadpłaty „podlegają zwrotowi z urzędu, chyba że podatnik złoży wniosek o zaliczenie nadpłaty w całości lub w części na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych”. Brzmienie tej regulacji wskazuje określoną sekwencję zdarzeń i przewiduje możliwość zwolnienia organów podatkowych jedynie z takiego obowiązku, który już powstał (a zatem musi już istnieć zobowiązanie z tytułu nadpłaty podatku). Kolejnym argumentem za przedstawionym rozumowaniem jest treść art. 80 § 2 o.p. Przepis ten stwierdza, że prawo do złożenia wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych wygasa wraz z wygaśnięciem obowiązku takiego zwrotu po stronie organów podatkowych (czyli w momencie wygaśnięcia zobowiązania z tytułu nadpłaty podatku). Brzmienie przywołanej regulacji wskazuje, iż każdy wniosek o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych musi być związany z konkretnym zobowiązaniem z tytułu nadpłaty podatku. Tylko bowiem w takiej sytuacji liczyć można termin, o którym mowa w art. 80 § 1 o.p.¹³

12 Jak stwierdza się w piśmiennictwie z zakresu nauki prawa cywilnego, w zobowiązaniowym stosunku prawnym, poza roszczeniami, mogą występować uprawnienia polegające na możliwości jednostronnego ukształtowania stosunku prawnego, nazywane uprawnieniami kształtującymi (P. Machnikowski, *Uprawnienia kształtujące w zobowiązaniowych stosunkach prawnych*, (w:) *O źródłach i elementach stosunków cywilnoprawnych. Księga pamiątkowa ku czci prof. Alfreda Kleina*, Kraków 2000, s. 237). Przejmując koncepcję uprawnień kształtujących na grunt prawa podatkowego, za uprawnienie tego rodzaju można uznać prawo do złożenia wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. Może być ono zatem traktowane jako element zobowiązania z tytułu nadpłaty podatku. Także w tym ujęciu oczywiste jest, że może ono pojawić się najwcześniej z chwilą powstania tego stosunku zobowiązaniowego.

13 Przepis ten odsyła do art. 77 o.p., czyli do regulacji, która wskazuje m.in. moment powstania zobowiązania z tytułu nadpłaty podatku.

Warto zwrócić uwagę, że przyjęcie, iż wniosek o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych wywołuje skutki prawne bez względu na istnienie bądź nieistnienie zobowiązania z tytułu nadpłaty podatku, powinno konsekwentnie oznaczać powstanie po stronie organu podatkowego obowiązku zaliczenia nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych w każdym z tych przypadków (nie ma żadnej regulacji prawnej zwalniającej organy podatkowe od tego obowiązku). Obowiązek ten istniałby zatem także wówczas, gdy organ podatkowy kwestionowałby sam fakt istnienia nadpłaty w ramach postępowania wszczętego wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty (*sic!*). Zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych mogłoby generować z kolei po stronie podatnika zaległość podatkową (art. 52 § 1 pkt 1 o.p.) i naliczanie od niej odsetek za zwłokę (art. 53 § 5 pkt 1 o.p.). Te negatywne skutki pojawiałyby się wtedy, gdy podatnik nie ma jeszcze uprawnienia do otrzymania zwrotu nadpłaty (nie istnieje wszak zobowiązanie z tytułu nadpłaty podatku). Co więcej, gdyby było możliwe dokonanie zaliczenia nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych przed powstaniem zobowiązania z tytułu nadpłaty podatku, należałoby dopuścić również w tym okresie zaliczanie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych i bieżących zobowiązań podatkowych¹⁴. W efekcie dla zobowiązania organów podatkowych do dokonania pośredniego zwrotu nadpłaty wystarczający byłby sam wniosek podatnika o zaliczenie tej nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. Wniosek taki jest w oczywisty sposób sprzeczny z przyjętą w o. p. konstrukcją instytucji nadpłaty i podważa sens istnienia szeregu zawartych w tej ustawie rozwiązań.

14 Jeśli bowiem przed powstaniem zobowiązania z tytułu nadpłaty podatku organ podatkowy dokonałby zaliczenia nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych, byłby on także zobowiązany do dokonania kolejnego zaliczenia nadpłaty na poczet bieżących zobowiązań podatkowych, o ile takowe się pojawią. Z brzmienia art. 76 § 1 o.p. wynika bowiem, że zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych i bieżących zobowiązań podatkowych jest obowiązkiem organu podatkowego. Podkreślić należy, że mowa w tym miejscu o samej czynności zaliczenia nadpłaty. Czynność taka, dokonana po powstaniu zobowiązania z tytułu nadpłaty podatku, może natomiast – w przypadku zaległości podatkowych – wywierać skutki wsteczne, a zatem prowadzić do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego już z chwilą powstania nadpłaty. Wynika to z wyraźnej regulacji prawnej zawartej w art. 76a § 2 pkt 1 o.p.

V. Problem skuteczności przedwczesnego wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych

Skoro zgłoszenie żądania zaliczenia nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych przed powstaniem zobowiązania z tytułu nadpłaty podatku jest sprzeczne ze zrekonstruowaną wyżej normą kompetencyjną, to fakt taki nie może rodzić skutków prawnych. W takiej sytuacji nie mamy do czynienia z prawidłowym wnioskiem o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych, lecz raczej z wypowiedzią podatnika, niemającą znaczenia prawnego. Innymi słowy, tego rodzaju działanie konwencjonalne nie może być traktowane jako wypełnienie hipotezy normy prawnej wyinterpretowanej na podstawie przepisów o.p. Skutki prawne związane z takim działaniem nie występują. Nie jest natomiast możliwe przyjmowanie w opisanej sytuacji koncepcji „warunkowego wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych” – jak zdaje się to czynić WSA w Warszawie w wyroku z dnia 14 listopada 2006 r.¹⁵ – bowiem instytucja taka nie jest znana o.p. Podkreślić należy, że zobowiązanie z tytułu nadpłaty podatku, jak również wszelkie uprawnienia z nim związane mają charakter publicznoprawny¹⁶. Nie jest zatem możliwe dowolne przypisywanie stronom tego zobowiązania uprawnień do kształtowania łączącego ich stosunku prawnego, jak również modelowanie tych uprawnień w sposób nieprzewidziany w przepisach prawa. Uprawnienia takie muszą mieć w każdym przypadku oparcie w regulacjach prawnopodatkowych.

Powyższe ustalenia powinny wpływać na interpretację art. 78 § 4 o.p. Przepis ten nie określa, jak należy rozumieć „dzień złożenia wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych”. Wymaga to odwołania się do wyżej ustalonej normy kompetencyjnej, która precyzuje, kiedy pismo złożone przez podatnika może uzyskać status „wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zo-

15 III SA/Wa 2219/06. Warto zwrócić uwagę, że WSA przyjął wspomnianą koncepcję bez jakichkolwiek podstaw prawnych, choć opowiedział się jednocześnie w sposób dość rygorystyczny za dominującą rolą wykładni językowej przy interpretacji przepisów dotyczących nadpłaty podatku.

16 Szerzej na ten temat patrz: M. Ślifirczyk, *Nadpłata...*, s. 216–222.

bowiązań podatkowych”. Skoro charakteru takiego pismo to nie może posiadać przed dniem powstania zobowiązania z tytułu nadpłaty podatku, to nie można też przyjmować, że „dzień złożenia wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych” może być dniem wcześniejszym¹⁷. Oprocentowanie nadpłaty powinno być zatem naliczane do dnia złożenia prawidłowego (a więc odpowiadającego normie kompetencyjnej) wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. Jak wynika z wcześniejszych rozważań, o prawidłowym wniosku mówić można dopiero po powstaniu zobowiązania z tytułu nadpłaty podatku.

VI. Dopuszczalność zmiany lub cofnięcia wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych

Interesującą kwestią związaną z powyższymi ustaleniami jest dopuszczalność zmiany lub cofnięcia wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. Jak wskazano wyżej (patrz pkt 2), wspomniany wniosek posiada swój wymiar proceduralny. Mając to na uwadze, należy opowiedzieć się za dopuszczalnością zmiany i cofnięcia takiego wniosku, podobnie jak zasadniczo dopuszcza się takie działania w odniesieniu do podań, o których mowa w przepisach postępowania podatkowego czy administracyjnego. Warto również zwrócić uwagę, że odrzucenie możliwości zmiany lub cofnięcia wniosku może prowadzić w niektórych sytuacjach do faktycznej utraty możliwości odzyskania nadpłaty. Nie można bowiem wykluczyć, że po złożeniu takiego wniosku – wbrew pierwotnym założeniom – powstanie zobowiązania podatkowego w przyszłości okaże się mało prawdopodobne. Wynikać to może z różnych przyczyn, np. zamierzonej likwidacji osoby prawnej. Ochrona prawa do zwrotu nadpłaty podatku wymaga zatem dopuszczenia możliwości modyfikacji wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. Podobne stano-

17 Odmienne co do tej kwestii: wyrok NSA z dnia 1 kwietnia 2008 r. (II FSK 222/07).

wisko – bez szerszego uzasadnienia – zaprezentował także NSA w wyroku z dnia 1 kwietnia 2008 r.¹⁸

VII. Problem dopuszczalności wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych powstałych na gruncie konkretnego podatku

Na zakończenie warto jeszcze rozważyć problem wskazywania we wniosku o zaliczenie nadpłaty przyszłych zobowiązań na gruncie konkretnego podatku (np. podatku dochodowego od osób prawnych), na poczet których ma nastąpić zaliczenie. Odnosząc się do tej kwestii, zauważyć można, że taka treść wniosku nie jest w pełni zgodna z wymaganiami omówionej wyżej normy kompetencyjnej. Wniosek ten nie będzie więc wnioskiem prawidłowym. Art. 76 § 1 o.p. umożliwia podatnikowi zadysponowanie nadpłatą w całości lub w części. Żaden przepis nie pozwala jednak na zadysponowanie nadpłatą poprzez wskazanie rodzajów przyszłych zobowiązań podatkowych, na jakie ma nastąpić zaliczenie¹⁹. Jest to rozwiązanie logiczne, bowiem przepisy prawa nie dają również podatnikowi możliwości wskazania, na które bieżące zobowiązanie podatkowe nadpłata ma zostać zaliczona²⁰. Analizowane regulacje mają charakter publicznoprawny i bez stosownej podstawy prawnej nie jest możliwe modyfikowanie zakresu uprawnień podatnika na drodze jego uzgodnień z organami podatkowymi. Żądanie podatnika ograniczone wyłącznie do zaliczenia nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych w konkretnym podatku nie ma zatem podstaw prawnych. W praktyce będzie to zwykle oznaczało konieczność wyjaśnienia rzeczywistej woli podatnika i rozstrzygnięcia, czy takie oświadczenie jest całkowicie bezskuteczne, czy też wywołuje skutki prawne,

18 II FSK 222/07.

19 Odmienny pogląd w omawianym zakresie – jednak bez podania uzasadnienia – wyrażony został przez Bogusława Gruszczyńskiego (w:) S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka–Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 343.

20 Art. 76a § 1 zd. 2 o.p. odsyła do odpowiedniego stosowania art. 62 § 1 o.p. jedynie w odniesieniu do zaległości podatkowych.

a organ podatkowy może pominąć te elementy oświadczenia, które nie zostały przewidziane przepisami prawa.

VIII. Podsumowanie

Z przeprowadzonych rozważań wynika, że wniosek o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych stanowi ciekawą instytucję łączącą elementy proceduralne i materialnoprawne. Jego złożenie wszczyna szczególną procedurę, którą kończy dokonanie przez organ podatkowy czynności materialno–technicznej w postaci zaliczenia nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. Nie prowadzi on zatem bezpośrednio ani do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, ani zobowiązania z tytułu nadpłaty podatku. Jego istota polega natomiast na modyfikacji treści zobowiązania z tytułu nadpłaty podatku i rezygnacji ze zwrotu bezpośredniego nadpłaty na rzecz zwrotu pośredniego, który nastąpi, gdy pojawią się bieżące zobowiązania podatkowe. Obserwacja ta prowadzi do ważkich ustaleń o charakterze praktycznym. Modyfikacja zobowiązania z tytułu nadpłaty podatku może mieć bowiem miejsce tylko wówczas, gdy zobowiązanie to istnieje. Dopiero z tą chwilą wspomniany wniosek może wywołać skutki prawne. Złożenie żądania modyfikacji stosunku prawnego, który jeszcze nie istnieje, nie odpowiada zatem przepisom prawa i powinno być traktowane jako bezskuteczne. Podobnie nie ma podstaw prawnych wnioskowanie przez podatnika o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych wyłącznie we wskazanym podatku. Dopuszczalne wydaje się natomiast dokonywanie przez podatnika zmian w skutecznie złożonym wniosku lub jego cofnięcie.