

ZALICZENIE NADPŁATY I ZWROTU PODATKU JAKO PRZEDMIOT ROZSTRZYGNIEĆ ORGANÓW PODATKOWYCH

MACIEJ ŚLIFIRCZYK

1. Uwagi ogólne

Ordynacja podatkowa posługuje się terminem „zaliczenie” w odniesieniu do kilku instytucji prawnych, takich jak zaliczenie nadpłaty¹ na poczet bieżących lub zaległych zobowiązań podatkowych,² zaliczenie zwrotu podatku na poczet bieżących lub zaległych zobowiązań podatkowych,³ zaliczenie nadpłaty lub zwrotu podatku na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych,⁴ zaliczenie wpłat,⁵ czy też zaliczenie środków uzyskanych z zabezpieczenia.⁶ To podobieństwo terminologiczne nie zawsze idzie w parze z podobieństwem w zakresie konstrukcji wszystkich tych instytucji. Daleko idącą zbieżność w zakresie regulacji normatywnej wykazuje jednak zaliczenie nadpłaty i zaliczenie zwrotu podatku. Przekłada się to na podobne cechy, jakie wykazują te instytucje. Przedmiotem niniejszego opracowania jest analiza wybranych zagadnień związanych z tymi właśnie instytucjami, a w szcze-

1 Zaliczenie odsetek od nadpłaty czy zwrotu podatku nie będzie w niniejszym opracowaniu wyodrębniane od samego zaliczenia nadpłaty (zwrotu podatku).

2 Por. art. 52 § 1 pkt 1 i 4, art. 53 § 5 pkt 1, art. 59 § 1 pkt 4 i § 2 pkt 2, art. 76, art. 76a, art. 78 § 4, art. 78a, art. 80 § 2 i 3 o.p.

3 Por. art. 52 § 1 pkt 2 i 4, art. 53 § 5 pkt 1, art. 59 § 1 pkt 4 i § 2 pkt 2, art. 76b, art. 78a o.p.

4 Por. art. 52 § 1 pkt 1, art. 53 § 5 pkt 1 i art. 80 § 3 o.p. W tym zakresie zob. szerzej: M. Ślifirczyk, Charakter prawny wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych, [w:] Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych, praca zbiorowa pod red. Rafała Dowgiera, Białystok 2012, s. 440–449.

5 Por. art. 55 § 2, art. 62, art. 72 § 2 o.p.

6 Por. art. art. 54 § 1 pkt 1 i art. 62a o.p.

gólności próba rozwiązania problemów, jakie pojawiły się w praktyce, w szerszym kontekście nawiązującym do istoty tych instytucji prawnych.

2. Istota zaliczenia nadpłaty (zwrotu podatku)

Zaliczenie nadpłaty podatku i zaliczenie zwrotu podatku to instytucje prawne, które – obok potrącenia prawnopodatkowego – zaliczyć można do grupy kompensacyjnych sposobów wygasania zobowiązań podatkowych.⁷ Wspólną cechą wszystkich tych instytucji jest równoczesne istnienie dwóch przeciwstawnych wierzytelności, które na skutek zastosowania tych instytucji wygasają jednocześnie do wysokości wierzytelności niższej.⁸ Cechy tej nie posiadają natomiast inne instytucje prawne, na których oznaczenie używany jest w ordynacji podatkowej wyraz „zaliczenie”, np. zaliczenie wpłaty na poczet zaległości podatkowych. Zaliczenie nadpłaty podatku i zaliczenie zwrotu podatku wywodzą się z najstarszego z kompensacyjnych sposobów wygasania zobowiązań podatkowych, czyli z potrącenia prawnopodatkowego,⁹ które było z kolei traktowane jako rodzaj zapłaty podatku.¹⁰ Analogiczna kwalifikacja prawna była przyjęta w pierwotnej wersji obecnie obowiązującej ordynacji podatkowej, w której art. 59 § 1 pkt 1 stanowił, iż zobowiązanie podatkowe wygasa wskutek „zapłaty podatku, w tym również potrącenia oraz zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych lub bieżących zobowiązań podatkowych”. Zauważyć przy tym trzeba, że stworzenie całej grupy kompensacyjnych sposobów wygasania zobowiązań podatkowych wydaje się być samodzielnym wytworem prawa polskiego, trudno bowiem wskazać jakieś inspiracje zewnętrzne

7 Szerzej na ten temat: M. Ślifirczyk, Potrącenie jako forma zapłaty podatku w polskim prawie podatkowym, Warszawa 1999, s. 14–15, 25–33.

8 Podobne cechy w pewnych przypadkach może wykazywać również instytucja przejęcia praw majątkowych na poczet zaległości podatkowych.

9 Instytucja ta funkcjonowała już w prawie rzymskim. Co do związków zaliczenia nadpłaty z potrąceniem prawnopodatkowym zob. także szerzej: M. Ślifirczyk, Nadpłata podatku, Kraków 2005, s. 308–309.

10 Przykładowo art. 103 § 2 ustawy z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 39, poz. 346) stwierdzał: „Płatnik, posiadający wobec Skarbu wierzytelność bezsporną i wymagalną, a wynikającą ze stosunków prywatno-prawnych, może wierzytelnością tą zapłacić przypadający od niego podatek.”

w tym zakresie.¹¹ Koncepcja ta nie jest przy tym bezdyskusyjna i niekontrowersyjna, może być bowiem traktowana jako zbyt technicznie komplikująca system prawa podatkowego.¹²

W świetle powyższego nie powinno ulegać wątpliwości, że instytucja zaliczenia nadpłaty podatku i zaliczenia zwrotu podatku jest zbieżna co do istoty z instytucją potrącenia podatkowego. W tym miejscu warto wspomnieć, że samo potrącenie prawopodatkowe jest instytucją pokrewną do potrącenia cywilnoprawnego i wywodzi się z tej właśnie instytucji prawnej. Przykładowo można wskazać, że w okresie międzywojennym dopuszczano dokonanie potrącenia wierzytelności podatkowej z wierzytelnością cywilnoprawną na podstawie kodeksu zobowiązań.¹³ Dopuszczalne wydaje się zatem założenie, że także instytucje zaliczenia nadpłaty podatku i zaliczenia zwrotu podatku wykazują pewne podobieństwo konstrukcyjne do potrącenia cywilnoprawnego, choć oczywiście tego rodzaju analogie wymagają odpowiedniej ostrożności z uwagi na przynależność porównywanych instytucji do dwóch różnych gałęzi prawa.

Podobieństwo istoty i konstrukcji instytucji zaliczenia nadpłaty (zaliczenia zwrotu podatku) do instytucji potrącenia prawopodatkowego wiąże się również z podobieństwem funkcji realizowanych przez te instytucje prawne. Wszystkie te instytucje realizują bowiem trzy funkcje¹⁴:

- 1) funkcję zapłaty,
- 2) funkcję egzekucyjną oraz
- 3) funkcję gwarancyjną.

Biorąc pod uwagę, że podmiot inicjujący kompensatę jest w jednym ze stosunków prawnych dłużnikiem, to z tego punktu widzenia zainicjowanie przez ten podmiot kompensaty prowadzi do zrealizowania przez niego swojego zobowiązania (spełnienia należnego od nie-

11 Np. w prawie niemieckim organom podatkowym przysługuje uprawnienie do dokonania potrącenia roszczenia o zwrot nadpłaty z należnościami przypadającymi od uprawnionego do otrzymania zwrotu. Zob. A. Niża, *Stosunek prawopodatkowy. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Kraków 1999, s. 140.

12 Por. M. Ślifirczyk, *Nadpłata...*, *op. cit.*, s. 315.

13 Zob. orzeczenie z 28.05–11.06.1937 r. (C.I. 661/37), OPA 1937, nr 2252.

14 Bliżej na temat tych funkcji: M. Ślifirczyk, *Potrącenie...*, *op. cit.*, s. 61–66.

go świadczenia). W ten sposób realizowana jest funkcja zapłaty. Ten sam podmiot w drugim stosunku prawnym jest w pozycji wierzyciela i z tego punktu widzenia, inicjując kompensatę, doprowadza on do jednostronnego uzyskania zaspokojenia. To z kolei wskazuje na funkcję egzekucyjną omawianych instytucji. Z kolei funkcja gwarancyjna zapewnia, iż żadna ze stron nie będzie mogła egzekwować swoich wierzycielności, jeśli jednocześnie sama nie spełnia świadczenia, do którego jest zobowiązana.

3. Czy możliwe jest zaliczenie nadpłaty lub zwrotu podatku stanowiącego dochód Skarbu Państwa na poczet należności jednostki samorządu terytorialnego?

Wyżej poczynione obserwacje mają wymiar praktyczny i powinny być pomocne przy rozstrzygnięciu problemów związanych ze stosowaniem instytucji zaliczenia nadpłaty podatku i zaliczenia zwrotu podatku. Niestety, nie zawsze się tak dzieje, a wątpliwości rozstrzygane bywają w oparciu wyłącznie o brzmienie określonego przepisu, z pominięciem jego sensu i istoty regulowanej instytucji prawnej. Przykładem takiego podejścia może być np. wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2012 r.,¹⁵ w którym sąd przyjął, iż dopuszczalne jest zaliczenie nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług na zobowiązania podatkowe w podatku od nieruchomości: „Naczelny Sąd Administracyjny podziela pogląd, że w świetle przepisów Ordynacji podatkowej istnieje możliwość zaliczenia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym na poczet zobowiązań podatkowych, dla których właściwy jest inny organ podatkowy, aniżeli organ właściwy dla rozliczeń podatku od towarów i usług. W takim przypadku Spółka winna złożyć wraz z deklaracją VAT-7 wykazującą podatek VAT do zwrotu, stosowny wniosek, opisujący charakter zobowiązania podatkowego oraz organ podatkowy właściwy dla tego zobowiązania. Organ podatkowy z urzędu bada tylko stan zobowiązań podatnika tylko w tym urzędzie w którym nadpłata lub zwrot powstał. Dyspozycja art. 76 § 1 o.p. dotyczy ogólnie zaległości podatkowych i bieżących zobowiązań. Żaden

15 I FSK 577/11.

przepis prawa nie ogranicza możliwości dokonania zaliczenia w przypadku zaistnienia przesłanek z art. 76 Ordynacji podatkowej.”¹⁶ Dość można, że na wcześniejszych etapach postępowania głównymi regulacjami, w oparciu o które próbowano rozstrzygnąć podany problem, były przepisy dotyczące właściwości rzeczowej organów podatkowych. Trudno nie zauważyć, że w przywołanej sprawie umknęła uwadze istota rzeczy. Sprowadza się ona bowiem do znalezienia odpowiedzi na pytanie, czy można zaliczyć nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług, stanowiącym dochód budżetu państwa, na zobowiązania podatkowe w podatku stanowiącym dochód jednostki samorządu terytorialnego? Oczywiście pytanie to można odnieść odpowiednio do innych przypadków zaliczenia zwrotu podatku, czy też do zaliczenia nadpłaty. Twierdząca odpowiedź na tak sformułowane pytanie jest sprzeczna z prawną istotą obowiązujących form kompensacyjnego wygasania zobowiązań podatkowych. Oznacza bowiem dopuszczenie kompensaty w sytuacji, w której nie ma dwóch przeciwstawnych wierzytelności. Nie wystarcza w tej sytuacji fakt, że podatnik jest jednocześnie zobowiązany do realizacji zobowiązania podatkowego i uprawnionym do otrzymania zwrotu podatku. O ile bowiem wierzycielem w podatku od nieruchomości jest gmina, o tyle dłużnikiem z tytułu zobowiązania do zwrotu podatku jest już Skarb Państwa. Wierzytelności przysługującej jednostce samorządu terytorialnego jest zatem przeciwstawiana wierzytelności nie wobec tej jednostki, lecz wobec innego podmiotu. Jak już była o tym mowa, w ten sposób nie zostaje spełniona przesłanka, która stanowi o istocie kompensacyjnego sposobu wygasania zobowiązań podatkowych. Można wprawdzie wyobrazić sobie kompensatę zobowiązań publicznoprawnych o charakterze wielostronnym (angażującym więcej niż dwa podmioty), podobne rozwiązania dotyczące zobowiązań cywilnoprawnych są wszak obecne w obrocie prawnym, jednak funkcjonowanie tego rodzaju instytucji wymagałoby istnienia odpowiedniej regulacji prawnej. Brak takiej regulacji nie może prowadzić do uznania, że kompensata tego rodzaju jest możliwa. Na gruncie prawa podatkowego nie może znaleźć bo-

16 Orzeczenie to spotkało się z aprobatą w piśmiennictwie, jednak bez szerszego uzasadnienia. Zob. R. Styczyński, Glosa do wyroku NSA z dnia 20 stycznia 2012 r. (I FSK 577/11), LEX/el. 2013.

wiem zastosowanie zasady swobody umów, a kształtowanie treści stosunków prawno podatkowych w oparciu o oświadczenie woli stron tych stosunków możliwe jest tylko w bardzo ograniczonym zakresie. Warto również zwrócić uwagę, że konsekwencją zaliczenia zwrotu podatku w sytuacji, której dotyczył wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2012 r., będzie uzyskanie przez Skarb Państwa korzyści kosztem jednostki samorządu terytorialnego. Skarb Państwa zwolniony zostanie z obowiązku dokonania zwrotu podatku, zaś gmina nie otrzyma przysługującego jej podatku od nieruchomości. Sąd nie wskazał, w jakim trybie i w jaki sposób gmina będzie mogła dochodzić od Skarbu Państwa uiszczenia kwoty odpowiadającej podatkowi, jakiego nie otrzyma na skutek dokonanego zaliczenia. Również przepisy milczą na ten temat, co jest dodatkowym argumentem na rzecz tezy, że wystąpienie takiej sytuacji nie było zakładane przez ustawodawcę.¹⁷

4. Ustalenie momentu zaliczenia

Problem wzajemności wierzytelności w przypadku zaliczenia nadpłaty (zwrotu podatku) pojawił się również w związku ze stosowaniem § 2 art. 76a o.p. Zgodnie z tym przepisem co do zasady zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych następuje z dniem powstania nadpłaty (poza sytuacją, w której składany jest wniosek o stwierdzenie nadpłaty).¹⁸ Regulacja ta wiąże zatem moment zaliczenia wyłącznie ze zdarzeniem dotyczącym jednej tylko wierzytelności. W efekcie powstaje pytanie, jak zastosować wskazaną zasadę, gdy w momencie powstania nadpłaty nie istnieje wierzytelność wynikająca ze stosunku zobowiąza-

17 Przyjęcie, że w takim przypadku zastosowanie mieć mogą przepisy kodeksu cywilnego o bezpodstawnym wzbogaceniu tylko częściowo rozwiązuje problem. Zauważyć bowiem trzeba, że jednostka samorządu terytorialnego w miejsce roszczenia prawno podatkowego uzyskuje roszczenie cywilnoprawne. Sytuacja prawna i proceduralna wierzyciela ulega zatem dość poważnemu osłabieniu. Warto również zwrócić uwagę, że nieco podobna sytuacja została wyraźnie uregulowana przez ustawodawcę w art. 64 § 7 o.p. Gdyby zatem ustawodawca zakładał możliwość zaliczenia nadpłaty lub zwrotu podatku w podatku stanowiącym dochód budżetu państwa na rzecz zobowiązań podatkowych w podatkach stanowiących dochód budżetu jednostki samorządu terytorialnego, to zapewne również kwestia rozliczeń pomiędzy Skarbem Państwa i jednostką samorządu terytorialnego zostałaby wyraźnie uregulowana w ordynacji podatkowej.

18 W odniesieniu do zwrotu podatku pewne odstępstwa wprowadza w tym zakresie art. 76b § 1 o.p.

nia podatkowego. Skoro kompensata zakłada jednocześnie wygaśnięcie dwóch wierzytelności do wysokości wierzytelności niższej, to nie może ona nastąpić w przypadku, w którym istnieje tylko jedna z tych wierzytelności. Zaprzeczałoby to bowiem istocie omawianej instytucji. Słusznie zatem w orzecznictwie podano w wątpliwość wnioski wynikające z wykładni językowej art. 76 § 2 o.p., poszukując rozwiązania, które bardziej odpowiadałoby wymaganiom systemowym. WSA w Opolu w wyroku z dnia 23 lipca 2008 r.¹⁹ stwierdził: „Kwoty [...] podlegają w myśl art. 76 § 1 o.p. zaliczeniu z urzędu na poczet zaległości podatkowych, przy czym, zaliczenie to następuje z dniem powstania nadpłaty, o ile w tym dniu istnieje już zaległość podatkowa (art. 76 § 2 pkt 1 o.p.). Jeżeli natomiast nadpłata powstała wcześniej, niż zaległość podatkowa, wówczas zaliczenie nadpłaty nastąpić musi z dniem, w którym zaległość podatkowa zaistniała, czyli z dniem wymagalności zobowiązania podatkowego – z uwzględnieniem zasady wynikającej z art. 62 § 1 o.p., według której nadpłatę zalicza się na poczet podatku o najwcześniejszym terminie płatności.”²⁰ Pogląd ten trafnie opiera się na spostrzeżeniu, że zaliczenie wymaga istnienia zarówno tego, co jest zaliczane, jak i tego, na co zaliczenie następuje. Wydaje się jednak, że w wypowiedzi tej brakuje wyraźnego odniesienia do wierzytelności i tym samym do stosunków zobowiązaniowych, z jakich one wynikają. W wyniku kompensaty wygasają bowiem wzajemne wierzytelności, czego dopiero wyrazem jest operacja rachunkowa. Zaliczenie nadpłaty lub zwrotu podatku nie może zatem wywierać skutku z dniem, w którym nie istniały jeszcze obie wierzytelności.

5. Konsekwencje realizowania przez zaliczenie nadpłaty lub zwrotu podatku funkcji egzekucyjnej

Wspomniana wyżej funkcja egzekucyjna zaliczenia nadpłaty podatku (zaliczenia zwrotu podatku) upodabnia zastosowanie tej instytucji do przymusowego egzekwowania należności. Możliwość dokonania zaliczenia powinna zatem podlegać analogicznym ograniczeniom jak

19 I SA/Op 155/08.

20 Podobnie: wyrok WSA w Poznaniu z dnia 24 lipca 2009 r. (III SA/Po 365/09); wyrok WSA w Lublinie z dnia 16 grudnia 2011 r. (I SA/Lu 675/11).

te, które dotyczą egzekucji. Nie zawsze jednak okoliczność ta jest dostrzegana.

Charakter postępowania upadłościowego wskazuje, że wierzyciele upadłego powinni znaleźć zaspokojenie w ramach tego postępowania, a co za tym idzie, ograniczeniu podlega prowadzenie egzekucji według reguł ogólnych. Oczywiście zasada ta powinna dotyczyć również zaliczenia nadpłaty (zwrotu podatku). Kompensata w tym zakresie możliwa będzie wyłącznie na podstawie przepisów regulujących postępowanie upadłościowe. Pogląd ten znalazł odzwierciedlenie w orzecznictwie. W wyroku z dnia 20 października 2011 r.²¹ NSA stwierdził: „Po ogłoszeniu upadłości, jak słusznie wskazał Sąd I instancji, organy podatkowe tracą uprawnienie do korzystania z instytucji zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych w trybie określonym w o.p. (ordynacji podatkowej), a zaległości te powinny być realizowane i podlegać regułom zaspokojenia wierzytelności publicznoprawnych wyznaczonych przepisami p.u.n. (prawa upadłościowego i naprawczego). Przepisy p.u.n. mają zatem charakter szczególny w stosunku do przepisów ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa.” Stanowisko to, jak się zdaje, nie budzi kontrowersji w orzecznictwie.²² Podobne wypowiedzi prezentowane są także w piśmiennictwie.²³

Takiej jednolitości poglądów nie ma już w odniesieniu do kwestii, czy możliwe jest dokonanie zaliczenia nadpłaty lub zwrotu podatku na poczet zobowiązań podatkowych określonych w decyzji, która nie jest jeszcze wykonalna.²⁴ Sprawa w tym przypadku w istocie jest bardziej złożona, bowiem – o ile decyzja jest poprawna – zobowiązanie podatko-

21 I FSK 1700/10.

22 Poza orzeczeniami przywołanymi w tym wyroku wskazać należy również np. wyrok NSA z dnia 15 lipca 2005 r. (I FSK 5/05); wyrok NSA z dnia 11 marca 2005 r. (FSK 211/04); wyrok WSA w Kielcach z dnia 7 października 2010 r. (I SA/Ke 439/10).

23 Np. A. Jakubecki [w:] A. Jakubecki, F. Zedler, Prawo upadłościowe i naprawcze. Komentarz, LEX 2011, komentarz do art. 93; B. Gruszczyński, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabał, M. Niezgódka–Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2007, s. 362. Co do wcześniejszego stanu prawnego zob. np. J. Pałys, Głosa do wyroków NSA z dnia 26 maja 2000 r. (I SA/Wr 2549/98, I SA/Wr 1624/99, 2521/99 i 2204/99), „Monitor Prawniczy” 2001, nr 5, s. 318–321; J. Zubrzycki, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2003, s. 321.

24 Por. wyrok NSA z dnia 25 października 2012 r. (II FSK 624/11) i powołane tam orzecznictwo. W wyroku tym opowiedziano się za niedopuszczalnością dokonania zaliczenia w takim przypadku. Przeciwny pogląd zaprezentowano np. w wyroku NSA z dnia 24 sierpnia 2011 r. (II FSK 688/10).

we istnieje obiektywnie niezależnie od tego, czy wspomniana decyzja jest wykonalna, czy też takiej wykonalności jeszcze nie posiada. Mając jednak na uwadze wyżej wspomniane podobieństwo kompensacyjnych sposobów wygasania zobowiązań podatkowych do przymusowej egzekucji należności, nie można pomijać faktu, że dokonanie z urzędu zaliczenia na poczet zobowiązań podatkowych określonych w decyzji, która nie jest jeszcze wykonalna, będzie stanowiło w istocie wykonanie tej decyzji w wyniku jednostronnych działań wierzyciela podatkowego.²⁵ W efekcie zniweczony zostanie gwarancyjny charakter regulacji zawartych w rozdziale 16a działu IV o.p. Z tego względu należy odrzucić taką możliwość. Wydaje się natomiast, że dopuszczalne byłoby dokonanie zaliczenia w przypadku, w którym jest to zgodne z wolą dłużnika podatkowego.²⁶ Argumentem na rzecz takiego rozwiązania jest brzmienie art. 239g o.p., który mimo wstrzymania wykonania decyzji daje stronie możliwość dobrowolnego jej wykonania. Kwestia może być o tyle kontrowersyjna, że art. 76 § 1 o.p. wspomina jedynie o dokonywaniu zaliczenia z urzędu, pomija natomiast możliwość dokonania zaliczenia na wniosek dłużnika podatkowego. Brak możliwości zainicjowania procedury zaliczenia przez dłużnika podatkowego nie wyklucza jednak, moim zdaniem, uzależnienia zaliczenia z urzędu od uprzedniego wyrażenia na to zgody przez dłużnika podatkowego. W takim przypadku art. 239g o.p. powinien zostać zastosowany odpowiednio, bowiem ściśle rzecz biorąc, nie dochodzi do wykonania decyzji przez stronę, tylko przez organ podatkowy za zgodą strony.²⁷ Mimo to racje, które leżą u podstaw tego przepisu nie zostają naruszone, a rozszerzenie dopuszczalności wykorzystania kompensacyjnych form wygasania zo-

25 Trafnie wskazuje na tę okoliczność np. NSA w wyroku z dnia 5 marca 2013 r. (II FSK 1319/11), czy też WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 3 października 2010 r. (I SA/Wr 620/10).

26 Co do zasady słuszne jest zatem stanowisko zaprezentowane przez Ministra Finansów w interpretacji ogólnej z dnia 11 kwietnia 2013 r. (PK4/8012/75/AAN/13/RD-32130). W interpretacji tej stwierdzono m.in.: „Wstrzymanie wykonania decyzji nie pozbawia [...] strony możliwości dobrowolnego wykonania decyzji (art. 239g ustawy – Ordynacja podatkowa) lub zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowej. Jeżeli intencją strony jest dobrowolna zapłata podatku, to organ podatkowy, mimo wstrzymania wykonania decyzji powinien ją respektować. Nie ma zatem przeszkód do wykonywania decyzji nieostatecznej, o której mowa w art. 239a ustawy – Ordynacja podatkowa, wskutek zaliczenia nadpłaty na wniosek strony lub za jej zgodą.”

27 Z perspektywy wcześniej omówionych funkcji realizowanych przez instytucję zaliczenia nadpłaty (zwrotu podatku) jest to jednak także realizacja zobowiązania podatkowego przez dłużnika podatkowego.

bowiązań podatkowych upraszcza funkcjonowanie prawa podatkowego. Odrzucenie omawianej możliwości nie pozbawia bowiem dłużnika podatkowego prawa uregulowania zobowiązania podatkowego poprzez zapłatę po uprzednim otrzymaniu kwoty zwrotu nadpłaty lub zwrotu podatku. Wykonanie decyzji w ten sposób prowadzi do analogicznego efektu, wydaje się jednak bardziej absorbujące dla stron stosunku prawnopodatkowego, wymaga wykonania zbytecznych transferów sum pieniężnych i w mniejszym stopniu chroni także interes wierzyciela podatkowego.

Odrębną kwestią jest zagadnienie, czy dla dokonania zaliczenia wystarczająca jest wykonalność decyzji w momencie dokonywania zaliczenia (wydawania postanowienia w tym przedmiocie), czy też decyzja taka powinna być wymagalna również w dniu, z którym zaliczenie następuje (czyli w dniu wskazanym w art. 76a § 2 o.p.). W orzecznictwie zdaje się przeważać drugi z wymienionych poglądów.²⁸ Nie wydaje się on jednak w pełni przekonujący. Odróżnić bowiem należy moment dokonania zaliczenia (wydania postanowienia w tym przedmiocie) od momentu, w którym zaliczenie następuje (wywiera skutek). Wykonanie decyzji następuje w analizowanym przypadku poprzez dokonanie zaliczenia. Kwestia momentu, z jakim wywołuje skutek to działanie, jest z tego punktu widzenia drugorzędna. Trudno również uznać, że stanowisko to narusza w jakiś sposób gwarancje wynikające dla strony postępowania z rozdziału 16a działu IV o.p.

Podobieństwo zaliczenia nadpłaty (zwrotu podatku) do przymusowego egzekwowania należności powinno również wpływać na rozstrzygnięcie problemu dopuszczalności dokonywania zaliczenia po upływie terminu przedawnienia. Oczywiście jest, że dochodzić można wykonania tylko takiego zobowiązania, które istnieje. Nie jest możliwe w związku z tym dokonywanie zaliczenia na poczet zobowiązań, które w chwili wydawania postanowienia w przedmiocie zaliczenia już nie istnieją. To dzień wydania postanowienia jest bowiem dniem, w którym wierzyciel dochodzi spełnienia świadczenia (nawet wówczas, gdy postanowienie to będzie miało skutek wsteczny). Skoro upływ terminu przedawnienia skutkuje co do zasady wygaśnięciem zobowiązania

28 Por. np. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 25 października 2011 r. (I SA/Bd 487/11).

podatkowego (o ile nie wygasło ono wcześniej z innego powodu), to po upływie tego terminu nie będzie możliwe dokonanie zaliczenia także wówczas, gdy postanowienie w tym przedmiocie wywoływałoby skutek z dniem wskazanym w art. 76a § 2 o.p., w którym zobowiązanie podatkowe jeszcze istniało.

W praktyce pojawiły się wątpliwości dotyczące stosowania zaliczenia nadpłaty (zwrotu podatku) w sytuacji przewidzianej w art. 70 § 8 o.p.²⁹ Zgodnie z tym przepisem nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu.³⁰ Trudno odmówić racji stwierdzeniu, iż w takim przypadku – wobec braku przedawnienia – w dalszym ciągu istnieją dwie przeciwstawne wierzytelności. *Prima facie* dokonanie kompensaty może wydawać się zatem możliwe. Choć upływ terminu przedawnienia nie skutkuje w takiej sytuacji wygaśnięciem zobowiązania, to jednak trzeba zwrócić uwagę, że wywołuje on inny skutek prawny: ograniczona zostaje możliwość egzekwowania tego zobowiązania, czyli przymusowej jego realizacji. Egzekwowanie będzie bowiem możliwe tylko z przedmiotu hipoteki i zastawu, *a contrario* inne formy przymusowej realizacji zobowiązania podatkowego powinny zostać wykluczone. Poza wyżej wskazanymi racjami wynikającymi z funkcji pełnionych przez zaliczenie nadpłaty (zaliczenie zwrotu podatku) wskazać trzeba na logikę omawianego przepisu, która wyraźnie wskazuje na ograniczenie po upływie terminu przedawnienia odpowiedzialności podatkowej wyłącznie do odpowiedzialności rzeczowej.

6. Charakter prawny zaliczenia nadpłaty (zwrotu podatku)

W rozważaniach niniejszych nie można pominąć kontrowersji, jakie pojawiły się w odniesieniu do charakteru prawnego czynno-

29 Por. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 12 lutego 2009 r. (I SA/OI 582/08), dopuszczający w takiej sytuacji możliwość zaliczenia nadpłaty.

30 Świadomie pomijam w tym miejscu wynikające z wyroku TK z dnia 8 października 2013 r. (SK 40/12).

ści w postaci zaliczenia nadpłaty (zwrotu podatku). W tym zakresie w orzecznictwie i doktrynie wykształciły się dwa przeciwstawne stanowiska. Zgodnie z pierwszym z nich zaliczenie następuje z mocy prawa, a stwierdzenie tego faktu przez organ podatkowy w formie postanowienia ma charakter wyłącznie deklaratoryjny. Przeciwny pogląd przyjmuje, że czynność zaliczenia nadpłaty (zwrotu podatku) ma charakter konstytutywny i dopiero jej wykonanie wywołuje skutek w postaci kompensaty. Co ciekawe, pierwszy z wymienionych poglądów zdaje się dominować w orzecznictwie. Dla przykładu zacytować można wypowiedź z wyroku NSA z dnia 8 lutego 2006 r.³¹: „Przede wszystkim stwierdzić należy, że na podstawie art. 76b w zw. z art. 76a Ordynacji podatkowej, zaliczenie kwoty zwrotu różnicy podatku (od towarów i usług) na poczet zaległości podatkowej dokonuje się z mocy samego prawa i następuje z dniem złożenia deklaracji wykazującej rzeczony zwrot podatku. W powyższym przedmiocie organ podatkowy ma prawny obowiązek wydania postanowienia (art. 76 in initio), które stwierdza (tylko) powstałe – zaistniałe – dokonane *ex lege* zaliczenie na poczet zaległości podatkowych. Orzeczenie to, dla wiedzy organu podatkowego oraz podatnika i celu stworzenia możliwości zweryfikowania, a następnie wykorzystania jej w przyszłych rozliczeniach podatkowych, potwierdza i artykułuje w formie aktu administracyjnego w indywidualnej sprawie, że z mocy prawa, w dacie wynikającej z prawa i wskazanej w tymże postanowieniu, nastąpiło zaliczenie określonej kwoty zwrotu różnicy podatku na dane zaległości podatkowe, ale powyższego stanu prawnego niewątpliwie nie konstytuuje.”³² Stwierdzenia te nie mają charakteru wyłącznie teoretycznego, bowiem prowadzą do istotnych dalszych ustaleń związanych z oceną sytuacji, w której w braku wydania postanowienia dochodzi do dokonania zwrotu nadpłaty w gotówce: „Zaliczenie zwrotu różnicy podatku na konkretną zaległość podatkową powoduje w tym zakresie, również z mocy prawa – na podstawie art. 59 § 1 pkt 4 o.p. – wygaśnięcie zobowiązania podatkowego,

31 II FSK 1053/05.

32 Podobnie: wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 4 sierpnia 2010 r. (I SA/Wr 220/10); wyrok WSA w Krakowie z dnia 3 lutego 2009 r. (I SA/Kr 1585/08); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 stycznia 2009 r. (III SA/Gl 306/08); wyrok NSA z dnia 16 marca 2005 r. (FSK 2542/04); wyrok NSA z dnia 12 lipca 2012 r. (II FSK 2582/11); wyrok NSA z dnia 22 marca 2012 r. (I FSK 729/11); wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 lutego 2012 r. (III SA/Wa 1495/11); wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 lutego 2012 r. (III SA/Wa 1361/11).

z którego rozliczana w ten sposób zaległość podatkowa powstała. Jeżeli więc kwota zwrotu różnicy podatku, pomimo to, że na podstawie art. 76b o.p. uległa z mocy prawa zaliczeniu na zaległość podatkową, zostanie zwrócona podatnikowi, to będzie to zwrot niezasadny i sprzeczny z art. 76b, 76a i art. 59 § 1 pkt 4 o.p., który spowoduje powstanie z tego tytułu zaległości podatkowej, o której stanowi art. 52 § 1 pkt 2 powoływanej Ordynacji.”. Omawiane stanowisko orzecznictwa znajduje pewne wsparcie w piśmiennictwie.³³

Wbrew szeroko prezentowanemu pogładowi o tym, iż do zaliczenia nadpłaty (zwrotu podatku) dochodzi z mocy prawa, należy opowiedzieć się za koncepcją przeciwną zakładającą konstytutywny charakter postanowienia w przedmiocie zaliczenia nadpłaty (zwrotu podatku). Wynika to z szeregu powodów. Przede wszystkim do wniosku takiego prowadzi językowa wykładnia art. 76 o.p. Z art. 76 § 1 i 2 wprost wynika, że zaliczenie następuje „z urzędu”, czyli w wyniku pewnej aktywności ze strony organu podatkowego. Już tylko z tego względu oczywiste jest, że zaliczenie nie może nastąpić automatycznie, z mocy samego prawa.³⁴ W żadnym bowiem przypadku nie można stawiać znaku równości pomiędzy sytuacją, kiedy określony skutek jest wynikiem działania „z urzędu” oraz sytuacją, kiedy następuje on „z mocy prawa”. Najlepszą tego ilustracją jest sam art. 76 § 1 o.p., który wspomina również o zwrocie nadpłaty z urzędu, jeśli nie ma podstaw do dokonania zaliczenia. Trudno przyjąć, że oznacza to, iż wypłata określonej kwoty następuje z mocy prawa, bowiem jest to oczywiście niemożliwe bez aktywności po stronie organu podatkowego.³⁵ Pogładowi, że zaliczenie

-
- 33 Pogląd co do tego, iż zaliczenie następuje z mocy prawa, wyraził np. D. Malinowski, Moment zaliczenia nadpłaty w VAT na poczet zaległości podatkowych. Glosa krytyczna do wyroku WSA w Warszawie z dnia 26.3.2004 r., III SA 1385/03, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 1, s. 45–46. W tekście tym nie ma jednak szerszego uzasadnienia tego stanowiska, co być może wynika z faktu, że w głosowanym orzeczeniu sąd nie odnosił się do tej kwestii. Wydaje się, że podobny pogląd zaprezentował A. Huchla, [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2003, komentarz do art. 76: „W pierwszej kolejności nadpłaty podlegają zaliczeniu na poczet zaległych i bieżących zobowiązań podatkowych. Jest to tryb stosowany z mocy prawa, związany automatycznie ze stwierdzeniem (wykazaniem) nadpłaty.”
- 34 Słusznie te dwie sytuacje przeciwstawił NSA w wyroku z dnia 24 października 2007 r. (II FSK 1167/06): „Zaliczenie zwrotu na poczet zaległości podatkowej jak i środki zabezpieczające (egzekucyjne) stosowane są z urzędu, a nie z mocy prawa”.
- 35 Podobnie można wskazać na art. 165 o.p., który przewiduje wszczynanie postępowań podatkowych „na żądanie strony lub z urzędu”. Nie może to oznaczać, że postępowanie podatkowe w ostatniej z tych sytuacji jest wszczynane z mocy prawa.

nadpłaty (zwrotu podatku) następuje z mocy prawa, przeczy również odesłanie do art. 62 § 1 zawarte w art. 76a § 1 zd. 2 o.p. Odesłanie to oznacza, że jeżeli na podatniku ciąży zobowiązania z różnych tytułów, zaliczenie następuje na poczet podatku, począwszy od zobowiązania o najwcześniejszym terminie płatności, chyba że podatnik wskaże, na poczet którego zobowiązania zaliczenie powinno być dokonane.³⁶ Skoro podatnik ma prawo wyboru zobowiązania, na które zaliczenie nastąpi, to musi mieć on realną możliwość skorzystania z tego prawa po tym, jak uzyska wiedzę o wystąpieniu podstaw do dokonania zaliczenia. Gdyby zaliczenie nadpłaty (zwrotu podatku) następowało z mocy prawa w chwili, w której wystąpią dwie przeciwstawne wierzytelności, to podatnik nie miałby w zasadzie możliwości skorzystania ze wspomnianego uprawnienia. Wskazać również trzeba na zasygnalizowany już na wstępie związek i podobieństwo instytucji zaliczenia nadpłaty (zwrotu podatku) do instytucji potrącenia prawnopodatkowego. Z tego punktu widzenia istotne jest, że potrącenia prawnopodatkowe następuje w wyniku wydania postanowienia, które ma charakter konstytutywny. Wywodzi się to zapewne z rozwiązań przyjętych w polskim prawie cywilnym, które nie opierają się na koncepcji potrącenia automatycznego.³⁷ Nie ma żadnego powodu, aby przyjmować, że rozwiązania dotyczące zaliczenia nadpłaty (zwrotu podatku) stanowią odstępstwo od koncepcji realizowanej w pozostałych przypadkach kompensat ustawowych.

Jak z powyższego wynika, postanowienie w przedmiocie zaliczenia nadpłaty (zwrotu podatku) ma charakter konstytutywny i jest konieczne do dokonania zaliczenia nadpłaty na poczet zaległych lub bieżących zobowiązań podatkowych.³⁸ Stanowisko to nie pozostaje

36 Trafnie wskazuje na to np. WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 8 stycznia 2008 r. (I SA/Wr 1561/07): „Skoro [...], na podstawie art. 76a § 1 zd. 2 o.p., w przypadku zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych, przepis art. 62 § 1 o.p. stosuje się odpowiednio, to oznacza to, że ma tutaj zastosowanie przedstawiona przed chwilą reguła, dotycząca kolejności zarachowania (przy wielości zobowiązań), ale też związanie organu dyspozycją podatnika.” Por. także wyrok WSA w Gdańsku z dnia 22 lutego 2012 r. (I SA/Gd 1273/11) i z dnia 21 grudnia 2011 r. (I SA/Gd 935/11).

37 Szczegiej na ten temat: M. Ślifirczyk, Potrącenie..., *op. cit.*, s. 116–124.

38 *Ibidem*, s. 27 i Nadpłata..., *op. cit.*, s. 307, 312, 315. Podobnie np.: wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 8 stycznia 2008 r. (I SA/Wr 1561/07), J. Drosik, Głosa do wyroku NSA z dnia 8 listopada 2011 r. (II FSK 833/10), „Państwo i Prawo” 2013, nr 9, s. 136. Por. również Wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 października 2006 r. (III SA/Wa 1042/06).

w kolizji z brzmieniem art. 76a § 2 i art. 76b § 1 zd. 2 o.p. Konstytucyjny charakter postanowienia w przedmiocie zaliczenia nie wyklucza bowiem uznania, że wywiera ono skutek wsteczny.³⁹ Dla dokonania zaliczenia niezbędne jest jednak, aby w chwili, w której jest ono dokonywane, istniały dwie przeciwstawne wierzytelności. W innym przypadku efekt byłby paradoksalny, dochodziłoby bowiem do zaspokojenia wierzytelności, która już nie istnieje.

7. Podsumowanie

Jak wynika z przeprowadzonych rozważań, prawidłowe odczytanie prawnej istoty instytucji zaliczenia nadpłaty lub zwrotu podatku pozwala na spójną interpretację przepisów prawa podatkowego dotyczących tych instytucji prawnych oraz na rozstrzygnięcie szeregu wątpliwości związanych ze stosowaniem tych instytucji w praktyce. Zrozumienie tej istoty powinno również ułatwiać tworzenie logicznych systemowo regulacji prawnych. Z tego punktu widzenia szczególnie użyteczne wydaje się postrzeganie instytucji zaliczenia nadpłaty (zwrotu podatku) w szerszym kontekście przewidzianych polskim prawem kompensat ustawowych.

39 Por. także M. Ślifirczyk, *Nadpłata...*, *op. cit.*, s. 316–318. Nie jest to rozwiązanie niezwykle w przypadku kompensacyjnych sposobów wygasania zobowiązań. W odniesieniu do tej kwestii na tle potrącenia prawnopodatkowego por. art. 64 § 5 o.p. oraz M. Ślifirczyk, *Potrącenie...*, *op. cit.*, s. 120–121. Również potrącenie cywilnoprawne wywierać może skutek wsteczny; por. art. 499 zd. 2 k.c. Na skutek wsteczny postanowienia w przedmiocie zaliczenia nadpłaty wskazuje także: B. Gruszczyński, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka–Medek, *op. cit.*, s. 363.