

**MATERIAŁY SZKOLENIOWE (fragment)**

**Jak w 4 krokach  
rozliczyć nadpłatę  
podatku lub opłaty  
lokalnej?**

**Kraków, 6 grudnia 2021 r.**

## JAK W 4 KROKACH ROZLICZYĆ NADPŁATĘ PODATKU LUB OPLĄTY LOKALNEJ?

### Kiedy można użyć określenia „nadpłata” podatku?

Przepis art. 72 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa określa pojęcie nadpłaty w odniesieniu do podatnika, inkasenta oraz osoby trzeciej i spadkobiercy.

Nadpłatą jest kwota nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku.

Kwota nadpłaconego podatku to kwota nadwyżki wpłaty podatku nad kwotą należnego podatku. Kwota należnego podatku wynika z:

1. deklaracji (np. w podatku od nieruchomości od osób prawnych, podatku rolnym i leśnym od osób prawnych, podatku od środków transportowych, opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi),
2. decyzji (np. decyzji ustalającej wysokość podatku od nieruchomości od osób fizycznych),
3. mocy ustawy (np. w opłacie skarbowej).

Kwota nienależnie zapłaconego podatku wystąpi wówczas, gdy podatnik wpłaca podatek mimo tego, iż nie ciąży na nim obowiązek podatkowy.

Podatnik wpłaca zatem kwotę większą niż powinien. Cechą charakterystyczną nadpłaty jest przekonanie podatnika, że dokonywana wpłata jest wykonywaniem ciężącego na podatniku obowiązku zapłaty podatku.

O tym, czy dane świadczenie na rzecz organu podatkowego można uznać za nienależny podatek, decyduje fakt, że świadczący dokonał go w zamiarze wykonania zobowiązania podatkowego. Osoba świadcząca musi być przekonana, iż dokonuje zapłaty podatku, do czego w istocie nie była zobowiązana (wyrok WSA w Warszawie z 11.03.2005 r. III SA/Wa 1140/04).

Użycie w treści art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej słowa "zapłacony" odnosić się musi także do sytuacji przymusowego wyegzekwowania należnego zobowiązania (wyrok WSA we Wrocławiu z 15.12.2005 r. I SA/Wr 1092/04).

Ustawodawca posługuje się bowiem pojęciem zapłaty, bez różnicowania czy następuje ona dobrowolnie czy też poprzez przymus, np. art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej stanowi, iż zobowiązanie podatkowe wygasa na skutek zapłaty, nie określając w jaki sposób ma ona nastąpić. "ściągnięcie zaległości podatkowej w drodze egzekucji administracyjnej mieści się w pojęciu zapłaty, która powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego (art. 59 § 1 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa). W wyroku z 17.4.2003 r., SA/Gd 637/02 NSA stwierdził, że "do wykonania decyzji prowadzi zarówno dobrowolna wpłata należnego podatku przez podatnika jak i przymusowe wykonanie zobowiązania w drodze egzekucji" (wyrok NSA z 17.04.2003 r., SA/Gd 637/02).

Jeżeli podatnik wpłaca pomyłkowo na rachunek organu podatkowego kwotę z innego tytułu np. rachunku za energię, wówczas wpłacona kwota w świetle przepisów Ordynacji podatkowej nie jest nadpłatą, nie spełnia przesłanek definicji nadpłaty.

Zgodnie z art. 60 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa obowiązują następujące sposoby płatności podatku:

- 1) wpłata podatku w kasie organu podatkowego;
- 2) wpłata/przelew podatku na rachunek organu podatkowego w:
  - a) banku,
  - b) placówce pocztowej,
  - c) spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej,
  - d) biurze usług płatniczych,
  - e) instytucji płatniczej,
  - f) w instytucji pieniądza elektronicznego;
- 3) wpłata w kasie podmiotu obsługującego organ podatkowy oraz
- 4) wpłata do inkasenta.

Zapłata podatku może nastąpić nie tylko przez podatnika, ale również, stosownie do art. 62b ustawy Ordynacja podatkowa, przez:

- 1) małżonka podatnika, jego zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę;
- 2) aktualnego właściciela przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, jeżeli podatek zabezpieczony jest hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym;
- 3) inny podmiot, w przypadku gdy kwota podatku nie przekracza 1000 zł.

Ww. przypadkach, jeżeli treść dowodu zapłaty nie budzi wątpliwości co do przeznaczenia zapłaty na zobowiązanie podatnika uznaje się, że wpłata pochodzi ze środków podatnika.

W odniesieniu do inkasentów, stosownie do art. 72 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, nadpłatą jest kwota zobowiązania zapłaconego przez inkasenta, jeżeli w decyzji o odpowiedzialności podatkowej inkasenta określono je nienależnie lub w wysokości większej od należnej.

Za nadpłatę uważa się także kwotę zobowiązania zapłaconego przez osobę trzecią lub spadkobiercę, jeżeli w decyzji o ich odpowiedzialności podatkowej lub decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego spadkodawcy określono je nienależnie lub w wysokości większej od należnej.

Przepis art. 72 § 2 Ordynacji podatkowej wskazuje natomiast, iż jeżeli wpłata dotyczyła zaległości podatkowej, na równi z nadpłatą traktuje się także część wpłaty, która została zaliczona na poczet odsetek za zwłokę.

### **Czy nadpłata powstaje 31 grudnia? - termin powstania nadpłaty to art. 73 ustawy Ordynacja podatkowa.**

Przepis art. 73 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa określa, w którym dniu powstaje nadpłata.

W zakresie podatków i opłat stanowiących dochody gminy nadpłaty powstają z dniem:

- 1) zapłaty przez podatnika podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej,
- 2) zapłaty przez inkasenta należności wynikającej z decyzji o jego odpowiedzialności podatkowej, jeżeli należność ta została określona nienależnie lub w wysokości większej od należnej,

- 3) wpłacenia przez inkasenta podatku w wysokości większej od wysokości pobranego podatku,
- 4) zapłaty przez osobę trzecią lub spadkobiercę należności wynikającej z decyzji o odpowiedzialności podatkowej lub decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego spadkodawcy, jeżeli należność ta została określona nienależnie lub w wysokości większej od należnej.

Z w/w przepisu wynika zatem, że dzień powstania nadpłaty to dzień faktycznego wpłacenia przez podatnika, inkasenta, spadkobiercę lub osobę trzecią należności w kwocie przekraczającej wysokość zobowiązania wynikającego z ustawy, decyzji lub deklaracji.

**Nadpłata, która powstała w wyniku wydania decyzji o zmianie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego – to tylko jeden z możliwych sposobów powstania nadpłaty. Jakie są pozostałe?**

Nadpłata w zakresie podatków i opłat jest wynikiem zmniejszenia wysokości zobowiązania podatkowego po uprzedniej zapłacie zobowiązania podatkowego w wysokości wynikającej z pierwotnego dokumentu (decyzji, deklaracji) albo wynikiem wpłaty zobowiązania podatkowego w wysokości wyższej niż wysokość zobowiązania podatkowego wynikająca z dokumentu (decyzji, deklaracji, zawiadomienia).

W zakresie podatków i opłat samorządowych nadpłata powstaje w przypadku:

1. wydania decyzji o zmianie, uchyleniu lub stwierdzeniu nieważności decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, decyzji o odpowiedzialności podatkowej inkasenta oraz decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej lub spadkobiercy, jeżeli to zobowiązanie to zostało zapłacone
2. złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz ze skorygowaną deklaracją, jeżeli prawidłowość skorygowanej deklaracji nie budzi wątpliwości organu podatkowego lub wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę, jeżeli zobowiązanie z deklaracji zostało zapłacone
3. prowadzenia postępowania i wydania decyzji określającej wysokość nadpłaty, w przypadku wpłaty zobowiązania podatkowego w wysokości wyższej niż wysokość zobowiązania podatkowego wynikająca z dokumentu (decyzji, deklaracji, zawiadomienia),
4. prowadzenia przez organ podatkowy czynności materialno-technicznych w zakresie porównania zapisów w zakresie ewidencji księgowej podatków.

**Czym różni się określenie wysokości nadpłaty (art. 74a ustawy Ordynacja podatkowa) od stwierdzenia wysokości nadpłaty (art. 75 ustawy Ordynacja podatkowa)?**

Zgodnie z art. 74a ustawy Ordynacja podatkowa, w przypadkach niewymienionych w art. 73 § 2 i art. 74, wysokość nadpłaty określa organ podatkowy.

Przepis art. 73 § 2 Ordynacji podatkowej dotyczy nadpłat w podatku dochodowym od osób fizycznych, podatku dochodowym od osób prawnych, podatku akcyzowym oraz podatku od towarów i usług. Natomiast przepis art. 74 Ordynacji podatkowej dotyczy nadpłat wynikających z orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego.

Przepis art. 74a Ordynacji podatkowej ma zatem zastosowanie do podatków i opłatach samorządowych.

Organ podatkowy wydaje decyzję określającą wysokość nadpłaty podatku w przypadku zapłaty podatku w wysokości wyższej niż wynika to ze złożonej deklaracji (deklaracja wykazuje kwotę prawidłową) lub wydanej decyzji ustalającej lub określającej wysokość zobowiązania podatkowego oraz złożenia wniosku w sprawie nadpłaty.

Zapłata podatku w kwocie przewyższającej kwotę wynikającą ze złożonej deklaracji winna być podstawą do wezwania podatnika, w ramach czynności sprawdzających, do wyjaśnienia rzetelności danych zawartych w deklaracji (art. 274a § 2 Ordynacji podatkowej). Po ustaleniu, iż kwota zobowiązania podatkowego wykazana w deklaracji jest kwotą prawidłową (deklaracja nie będzie przez podatnika korygowana) i złożeniu wniosku w sprawie nadpłaty, organ podatkowy wszczęte z wniosku podatnika postępowania rozstrzyga wydając decyzję określającą wysokość nadpłaty. Z uwagi na to, że podatnik nie składa korekty deklaracji organ podatkowy nie może w takim przypadku wydać decyzji stwierdzającej nadpłatę uregulowanej w art. 75 Ordynacji podatkowej.

Podobnie, jeżeli podatnik wpłaci kwotę wyższą niż wynika to z decyzji ustalającej lub określającej wysokość zobowiązania podatkowego i złoży w sprawie nadpłaty stosowny wniosek, organ podatkowy rozstrzygnie sprawę wydając decyzję określającą wysokość nadpłaty na podstawie art. 74a Ordynacji podatkowej.

W przypadku braku wniosku podatnika organ podatkowy dokonuje zwrotu powstałej nadpłaty w ramach czynności materialno-technicznych, nie wydając decyzji określającej wysokość nadpłaty. Jeżeli podatnik zapłacił za dużo i jest to sprawa oczywista, nie wymagająca rozstrzygnięcia, organ podatkowy nie wdaje decyzji określającej wysokość nadpłaty.

Decyzja określająca wysokość nadpłaty nie jest wydawana także, gdy organ podatkowy w postępowaniu podatkowym zmienia, uchyla lub stwierdza nieważność decyzji ustalającej lub określającej wysokość zobowiązania podatkowego. W decyzji w sprawie zmiany lub uchylenia decyzji ustalającej lub określającej wysokość zobowiązania podatkowego organ podatkowy może wskazać wysokość nadpłaty podatnika.

### **Stwierdzenie wysokości nadpłaty podatku bez decyzji i „w decyzji”.**

Podatnik równocześnie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty składa korektę deklaracji. Jeżeli prawidłowość skorygowanej deklaracji nie budzi wątpliwości, organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę stosownie do art. 75 § 4 ustawy Ordynacja podatkowa.

Natomiast gdy skorygowana deklaracja budzi wątpliwości, organ podatkowy wydaje decyzję, w której stwierdza nadpłatę w wysokości wynikającej z własnych wyliczeń.

Jeżeli organ podatkowy nie kwestionuje prawidłowości skorygowanej deklaracji, to wówczas za nieuprawnione należy uznać wzywianie podatnika do składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty wszczynającego postępowanie w tej sprawie. W takiej bowiem sytuacji ustawodawca zobowiązał organ podatkowy do zwrotu nadpłaty, bez wydawania decyzji stwierdzającej nadpłatę (art. 75 § 4 Ordynacji podatkowej) (wyrok NSA z 11.2.2016 r., sygn. II FSK 3249/13).

Zgodnie z art. 75 § 4a ustawy Ordynacja podatkowa w decyzji stwierdzającej nadpłatę organ podatkowy określa wysokość zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości w takim zakresie, w jakim powstanie nadpłaty jest związane ze zmianą wysokości zobowiązania podatkowego. W zakresie, w jakim wniosek jest niezasadny, organ odmawia stwierdzenia nadpłaty.

Zgodnie z art. 79 § 3 Ordynacji podatkowej, decyzję w sprawie stwierdzenia nadpłaty na wniosek złożony przed upływem terminu przedawnienia można wydać także po upływie tego terminu

### **Mechanizm rozliczania i dokumentowania zaliczenia nadpłaty zapisany w art. 76 i art. 76a ustawy Ordynacja podatkowa.**

Zasady postępowania z nadpłatami określa art. 76 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa. Przepis nakłada na organy podatkowe określony tryb postępowania w odniesieniu do powstałej nadpłaty.

W pierwszej kolejności nadpłaty wraz z ich oprocentowaniem podlegają zaliczeniu na poczet:

1. zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę, kosztów upomnienia,
2. bieżących zobowiązań podatkowych.

Dopiero w przypadku braku zaległości podatkowych lub bieżących zobowiązań podatkowych nadpłata podlega zwrotowi z urzędu, chyba, że podatnik złoży wniosek o zaliczenie nadpłaty w całości lub w części na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych.

Organ podatkowy nie może w inny sposób rozdysponować kwoty nadpłaty, jak tylko dokonać jej zaliczenia na poczet istniejącej zaległości podatkowej oraz bieżących zobowiązań podatkowych. Jedynie w przypadku braku zaległości podatkowych i bieżących zobowiązań podatnik posiada prawo dysponowania nadpłatą podatku.

### **Rozliczenie nadpłaty w 4 krokach:**

1. **Zaliczenie nadpłaty z urzędu na poczet zaległości podatkowych.**
2. **Zaliczenie nadpłaty z urzędu na poczet bieżących zobowiązań.**
3. **Zwrot nadpłaty z urzędu.**
4. **Pozostawienie nadpłaty do zaliczenia na poczet przyszłych zobowiązań na podstawie wniosku.**

### Zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych.

W pierwszej kolejności nadpłaty wraz z ich oprocentowaniem podlegają zaliczeniu na poczet zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę i kosztów upomnienia.

W myśl art. 51 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności. Za zaległość podatkową uważa się także niezapłaconą w terminie płatności ratę podatku. Zobowiązanie podatkowe staje się zaległością podatkową, od dnia następnego po dniu upływu terminu płatności.

Zaliczenia na poczet zaległości podatkowych nadpłaty organ podatkowy dokonuje z urzędu, stosownie do art. 76 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa. Organ podatkowy nie może odstąpić od zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych w przypadku posiadania ich przez

podatnika. Nawet w przypadku wniosku podatnika w sprawie innego sposobu zaliczenia nadpłaty organ podatkowy nie może postąpić zgodnie z wnioskiem podatnika.

Stosownie do art. 76a § 2 Ordynacji podatkowej zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych następuje z dniem:

1. powstania nadpłaty - w przypadku zapłaty przez podatnika podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej,
2. złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty.

Dzień zaliczenia nadpłaty nie ma związku z dniem wydania postanowienia w sprawie zaliczenia nadpłaty.

Jak stanowi § 4 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach, odsetki za zwłokę są naliczane do dnia, włącznie z tym dniem, zaliczenia nadpłaty wraz z jej oprocentowaniem lub zwrotu podatku na poczet zaległości podatkowej.

Zdanie drugie art. 76a § 1 Ordynacji podatkowej wskazuje, iż w przypadku zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych przepisy art. 55 § 2 i art. 62 § 1 stosuje się odpowiednio.

Odpowiednie stosowanie art. 55 § 2 Ordynacji podatkowej, oznacza, że jeżeli kwota nadpłaty nie wystarcza na pokrycie zaległości wraz z odsetkami za zwłokę, nadpłatę zalicza się proporcjonalnie na poczet zaległości i odsetek.

Odpowiednie zastosowanie przepisu art. 62 § 1 Ordynacji podatkowej także do nadpłat oznacza, że zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości następuje na poczet zaległości podatkowej o najwcześniejszym terminie płatności we wskazanym przez podatnika podatku, a w przypadku braku takiego wskazania lub braku zaległości podatkowej we wskazanym podatku – na poczet zaległości podatkowej o najwcześniejszym terminie płatności spośród wszystkich zaległości podatkowych podatnika.

Od 1 stycznia 2016 r. istnieje możliwość zaliczenia nadpłaty na poczet kosztów upomnienia.

Zarachowanie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych, w sytuacji kiedy nadpłata powstała wcześniej niż zaległość podatkowa, następuje z mocy prawa już z chwilą wymagalności zaległości podatkowej (wyrok NSA z 16.03.2005 r. FSK 2542/04).

Jeżeli 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 Ordynacji podatkowej, według której nadpłatę zalicza się na poczet podatku o najwcześniejszym terminie płatności (wyrok WSA w Opolu z 23.07.2008 r. I SA/Op 155/08).

Zgodnie z art. 76a § 2a Ordynacji podatkowej w razie zajęcia wierzytelności z tytułu nadpłaty podatku jej zaliczenie na poczet zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę, oraz bieżących zobowiązań podatkowych ma pierwszeństwo przed realizacją zajęcia.

Na podstawie art. 902 § 1 Kodeksu postępowania cywilnego i art. 89a § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji zajęcie wierzytelności z tytułu nadpłaty lub zwrotu podatku w rozumieniu zapisów Ordynacji podatkowej obejmuje także wierzytelności

przyszłe, wynikające z nadpłaty lub zwrotu podatku powstałych w ciągu roku od dnia dokonania zajęcia.

#### Zaliczenie na poczet bieżących zobowiązań.

Ustawa Ordynacja podatkowa nie zawiera definicji zobowiązania bieżącego.

Pod pojęciem "zobowiązań bieżących" należy rozumieć zobowiązanie podatkowe od momentu jego powstania, określonego zgodnie z art. 21 § 1 pkt 1 lub pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa, do terminu jego płatności (wyrok NSA z 19.12.2012 r. II FSK 1423/11, WSA we Wrocławiu z 15.04.2013 r. I SA/Wr 299/13).

Za bieżącą zaległość uznać należy w przypadku podatku płaconego w ratach, zgodnie z art. 6 ust. 7 i w art. 6 ust. 9 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, raty podatku, pomimo, że nie upłynęły terminy ich płatności. W przypadku istnienia bieżącej zaległości w podatku od nieruchomości, wykazana nadpłata, zgodnie z art. 76 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa winna zostać zaliczona na tę zaległość (wyrok NSA z 25.10.2016 r. II FSK 2807/14).

Z ugruntowanego orzecznictwa sądów administracyjnych wynika, że w systematyce podatku od nieruchomości przez zaległość podatkową należy rozumieć takie zobowiązania, których termin płatności upłynął, a przez zobowiązania przyszłe – takie, które jeszcze nie powstały, tj. nie dotyczące aktualnego roku podatkowego i jednocześnie niebędące zaległością podatkową. Pozostałe zobowiązania, czyli w istocie zobowiązania podatkowe dotyczące "aktualnego" roku, o ile nie upłynął jeszcze termin płatności raty (w jej zakresie) jest zobowiązaniem bieżącym.

Organ podatkowy jest zobowiązany do zaliczenia nadpłaty na poczet zobowiązania bieżącego, niemniej przepisy prawa nie wskazują w poczet którego bieżącego zobowiązania nadpłata winna być zaliczona.

Odpowiednie zastosowanie przepisu art. 62 § 1 Ordynacji podatkowej także do nadpłat pozwala podatnikowi, na którym ciąży zobowiązania podatkowe z różnych tytułów, na zadysponowanie nadpłatą i żądanie od organu zaliczenia nadpłaty na poczet wskazanych zobowiązań podatkowych. Jeśli jednak podatnik nie wskaże, na poczet którego z ciążących na nim zobowiązań podatkowych organ winien zaliczyć nadpłatę, wówczas organ zobligowany jest do zaliczenia nadpłaty na poczet zobowiązania o najwcześniejszym terminie płatności. Wybór bieżącego zobowiązania został pozostawiony organowi podatkowemu.

Przepis art. 76a § 1 Ordynacji podatkowej określa, iż w sprawach zaliczenia nadpłaty na poczet zaległych oraz bieżących zobowiązań podatkowych wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie.

W postanowieniu w sprawie zaliczenia nadpłaty nie określa się ani wysokości nadpłaty ani wysokości zobowiązania podatkowego lub zaległości podatkowej.

W tym zakresie postanowienie artykułuje i potwierdza w formie aktu administracyjnego w indywidualnej sprawie, że w dacie wynikającej z prawa i wskazanej w tymże postanowieniu, nastąpiło zaliczenie określonej kwoty nadpłaty na zaległość (zobowiązanie) podatkową lub odmowa dokonania zaliczenia zgodnie z wnioskiem podatnika. (wyrok NSA z dnia 17 lutego 2016 r. II FSK 988/14).



Postanowienie w sprawie zaliczenia nadpłaty na poczet zobowiązań podatkowych (zaległych, bieżących, przyszłych), odzwierciedla i potwierdza wykonanie czynności rachunkowo-technicznej, o której mowa w art. 76a § 1 ustawy Ordynacja podatkowa. Ma ono charakter formalny i samo w sobie nie przesądza ani o istnieniu zwrotu podatku, ani też o istnieniu zaległości podatkowej (zobowiązania), jednakże skoro jego istotą jest zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowej (bieżących zobowiązań), to w momencie jego wydania te dwa elementy (nadpłata i zaległość/zobowiązanie) muszą istnieć.

Artykuł 76 § 1 w związku z art. 76b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749, ze zm.) nie daje podstawy do zaliczenia przez naczelnika urzędu skarbowego nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług na poczet zobowiązań podatkowych, do których określenia czy ustalenia właściwy jest organ jednostki samorządu terytorialnego (uchwała NSA z 27.03.2017 r. I FPS 9/16).

Nie należy zaliczać nadpłaty na poczet zaległości podatkowych wynikających z decyzji nieostatecznej, której nie nadano rygoru natychmiastowej wykonalności. Stanowi o tym interpretacja ogólna Nr PK4/8012/75/AAN/13/RD-32130 Ministra Finansów z dnia 11 kwietnia 2013 r. w sprawie stosowania przepisu art. 76 oraz art. 239a ustawy – Ordynacja podatkowa w zakresie zaliczania nadpłaty podatku na poczet zaległości podatkowej wynikającej z decyzji nieostatecznej, której nie nadano rygoru natychmiastowej wykonalności (Dz. Urzędowy Ministra Finansów poz. 9).

Minister Finansów zaakceptował jedną z linii orzeczniczych ukształtowaną w tym zakresie prezentowaną przez NSA w wyroku z dnia 25 października 2012 r. sygn. akt II FSK 624/11. Zaliczenie nadpłaty należy uznać za jedną z form wykonania decyzji nakładającej na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, o której mowa w art. 239a Ordynacji podatkowej. Za nieuzasadniony należy uznać pogląd, że użyte w art. 239a Ordynacji podatkowej sformułowanie *nie podlega wykonaniu* oznacza tylko tyle, że decyzja nie może być egzekwowana w drodze przymusu administracyjnego. Przepis ten nie wprowadza zasady, że decyzja nie podlega wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, ale, że nie podlegają wykonaniu – w jakiegokolwiek formie – decyzje nakładające na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów egzekucyjnych. Przepis ten w żaden sposób nie określa form niewykonania decyzji, a to oznacza, że każde działanie, które prowadzi do wykonania decyzji – stanowi działanie naruszające normę art. 239a Ordynacji podatkowej, w sytuacji, gdy nieostatecznej decyzji nie został nadany rygor natychmiastowej wykonalności.

Przyjmując, że regulacje ustawy – Ordynacja podatkowa tworzą całość normatywną, nie jest możliwe pominięcie, przy zastosowaniu art. 76 § 1 Ordynacji podatkowej, regulacji zawartej w art. 239a ww. ustawy, a więc dokonywania zaliczania czy to nadpłat czy zwrotów podatków na poczet zaległości podatkowych wynikających z nieostatecznych decyzji. Zaliczenie nadpłaty czy zwrotu podatku prowadzi – w myśl art. 59 § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej – do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.

Podobny pogląd jest prezentowany w wyrokach NSA: z 25 października 2012 r. sygn. akt II FSK 625/11, z 25 października 2012 r. sygn. akt II FSK 1228/11, z 25 października 2012 r. sygn. akt II FSK 1229/11, z 13 kwietnia 2012 r. sygn. akt II FSK 1171/11 oraz z 25 października 2011 r. sygn. akt I FSK 1644/10, WSA w Gdańsku z 16 marca 2011 r. sygn. akt I SA/Gd 26/11, WSA w Łodzi z 25 maja 2010 r. sygn. akt I SA/Łd 366/10, WSA

w Bydgoszczy z 25 października 2011 r. sygn. akt I SA/Bd 487/11 oraz WSA we Wrocławiu z 3 września 2010 r. sygn. akt I SA/Wr 620/10.

Jednocześnie Minister Finansów w ww. interpretacji wskazał, że wstrzymanie wykonania decyzji nie pozbawia jednak 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.

#### Zwrot nadpłaty z urzędu.

Nadpłata podlega zwrotowi w sytuacji gdy:

1. na podatniku nie ciąży zaległości podatkowe oraz bieżące zobowiązania podatkowe
2. podatnik nie złożył wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych.

Zgodnie z art. 76 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa zwrot nadpłaty dokonywany jest przez organ podatkowy z urzędu, bez wniosku ze strony podatnika.

Jeżeli wysokość zwracanej nadpłaty nie budzi wątpliwości zwrot nadpłaty nie jest związany z wydaniem przez organ podatkowy postanowienia.

Natomiast podatnik, kwestionuje wysokość wypłaconej nadpłaty może wystąpić z wnioskiem o zwrot pozostałej kwoty. W sytuacji odmowy zwrotu kwoty na organie podatkowym spoczywa obowiązek wydania stosownej decyzji podlegającej zaskarżeniu w toku instancji. W przypadku, gdy element roszczenia materialnoprawnego jest przedmiotem sporu między podatnikiem a organem podatkowym, jego rozstrzygnięcie, jako odnoszące się do sfery prawa materialnego, powinno mieć formę decyzji administracyjnej (wyrok WSA w Białymstoku z 14.01.2004 r. SAB/Bk 35/03).

#### Zaliczenie nadpłaty na poczet zobowiązania przyszłego.

Przepis art. 76 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa stanowi o obowiązku zaliczenia na wniosek podatnika nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych.

Zobowiązaniem przyszłym jest zobowiązanie, które jeszcze nie powstało (w rozumieniu art. 21 § 1 pkt 1 i pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa), ale z uwagi na istniejący stan rzeczy można spodziewać się, że powstanie (wyrok WSA we Wrocławiu z 15.04.2013 r. I SA/Wr 299/13).

Brak wniosku zobowiązuje organ do zwrotu kwoty nadpłaty, jeżeli nie istnieją zaległości lub bieżące zobowiązania podatkowe, na które organ podatkowy jest zobowiązany z urzędu zaliczyć powstałą nadpłatę.

Wniosek podatnika jest wiążący dla organu podatkowego i może dotyczyć całości lub wskazanej części nadpłaty. Wniosek powinien wskazywać konkretne zobowiązania podatkowe, na które organ podatkowy winien zaliczyć nadpłatę. Wnioskodawca może wskazać dowolne przyszłe zobowiązanie podatkowe, nie ma znaczenia kolejność powstawania zobowiązań podatkowych ani terminy płatności.

Zgodnie z art. 168 § 2 w związku z § 2 ustawy Ordynacja podatkowa wniosek powinno zawierać co najmniej:

1. treść żądania,
2. wskazanie osoby, od której pochodzi, oraz jej adres (miejsca zamieszkania lub zwykłego pobytu, siedziby albo miejsca prowadzenia działalności) lub adres do doręczeń w kraju,
3. identyfikator podatkowy (w przypadku nierezydentów – numer i serię paszportu lub innego dokumentu stwierdzającego tożsamość, lub inny numer identyfikacyjny, o ile nie posiadają identyfikatora podatkowego).

Złożenie wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych nie zobowiązuje organu podatkowego do wydania w tym zakresie postanowienia.

Brak jest delegacji ustawowej do wydania przez organ podatkowy orzeczenia (czy to postanowienia czy też decyzji) zaliczeniu nadpłaty na poczet zobowiązań przyszłych. Do momentu zaistnienia zobowiązania bieżącego organ podatkowy nie rozpoznaje wniosku podatnika w przedmiocie zaliczenia nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych i nie narusza to treści art. 139 § 2 Ordynacja podatkowa (WSA w Gliwicach z 26.09.2011 I SA/GI 144/11).

Dodatkowym argumentem przemawiającym za świadomym działaniem ustawodawcy co do braku możliwości orzekania w formie postanowienia o zaliczeniu nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych jest to, że art. 76a ustawy Ordynacja podatkowa przewiduje środek zaskarżenia w postaci zażalenia wyłącznie na postanowienia o zaliczeniu nadpłaty na poczet zaległych oraz bieżących zobowiązań podatkowych (WSA w Gliwicach z 26.09.2011 I SA/GI 144/11). Jest to niewątpliwie konsekwencją uznania przez ustawodawcę za postanowienia orzekające co do istoty sprawy względnie kończące postępowanie wyłącznie te postanowienia, które dotyczą zaliczenia nadpłaty na poczet zaległych oraz bieżących zobowiązań (WSA we Wrocławiu z dnia 29 sierpnia 2008 r., I SA/Wr 497/08).