



Sygn. akt I CSK 295/17

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 9 marca 2018 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Anna Owczarek (przewodniczący)

SSN Józef Frąckowiak

SSN Paweł Grzegorzczak (sprawozdawca)

w sprawie z powództwa Skarbu Państwa - Naczelnika [...] Urzędu Skarbowego w [...]

przeciwko E. Polska Budownictwo S.A. w [...]

o zapłatę,

po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Cywilnej w dniu 9 marca 2018 r.,

skargi kasacyjnej powoda od wyroku Sądu Apelacyjnego w [...]

z dnia 15 czerwca 2016 r., sygn. akt I ACa .../15,

**oddala skargę kasacyjną i zasądza od powoda na rzecz pozwanej
kwotę 5400 (pięć tysięcy czterysta 00/100) złotych tytułem
kosztów postępowania kasacyjnego.**

UZASADNIENIE

Skarb Państwa - Naczelnik [...] Urzędu Skarbowego w [...] wniósł o zasądzenie od E. Polska Budownictwo S.A. w [...] tytułem nienależnego świadczenia kwoty 1 281 451 zł z ustawowymi odsetkami od dnia 21 grudnia 2011 r.

Postanowieniem z dnia 16 stycznia 2013 r. Sąd pierwszej instancji - Sąd Okręgowy w [...] odrzucił pozew. Zażalenie powoda na to postanowienie zostało przez Sąd Apelacyjny w [...] oddalone postanowieniem z dnia 24 kwietnia 2013 r. Na skutek skargi kasacyjnej powoda, postanowieniem z dnia 6 czerwca 2014 r. Sąd Najwyższy uchylił zaskarżone postanowienie i poprzedzające je postanowienie Sądu Okręgowego o odrzuceniu pozwu.

Sąd Najwyższy zauważył, że powód, występując z powództwem o zasądzenie świadczenia, powołał się na art. 410 § 2 w związku z art. 405 k.c. i twierdził, że pozwana otrzymała nienależne świadczenie w kwocie dochodzonej pozwem. Miało ono wynikać z tego, że decyzje podatkowe Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w K., na podstawie których pozwanej zwrócono nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych, zostały, z przyczyn procesowych, wyeliminowane z obrotu prawnego i nie doszło do wydania innych decyzji, odmiennie określających wysokość zobowiązań pozwanej z tytułu podatku dochodowego za rok 2001 i 2002. Przytoczone twierdzenia nie pozostawiały w ocenie Sądu Najwyższego wątpliwości, że powód wywiodł roszczenie z przepisów tytułu V księgi trzeciej kodeksu cywilnego, regulujących bezpodstawne wzbogacenie, w związku z czym niniejsza sprawa jest sprawą cywilną w rozumieniu art. 1 k.p.c.

Rozpoznając sprawę merytorycznie Sąd Okręgowy ustalił, że pozwana w złożonym zeznaniu CIT-8 za rok 2001 zadeklarowała podatek dochodowy w wysokości 13 211 776 zł, a w zeznaniu za rok 2002 w wysokości 22 142 341 zł. Kwoty te zostały przez pozwaną uiszczone w całości zgodnie z deklaracją podatkową. Decyzjami z dnia 29 czerwca 2007 r., nr 98/2007/D, i z dnia 17 sierpnia 2007 r., nr 149/2007/D, Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w K. określił wysokość zobowiązania podatkowego pozwanej z tytułu podatku dochodowego od osób

prawnych za rok 2001 na kwotę 13 050 836 zł i - odpowiednio - za rok 2002 na kwotę 21 137 317 zł. Nadpłaty w kwotach 160 940 zł oraz 1 005 024 zł zostały zwrócone na rachunek bankowy pozwanej.

Decyzje te, po uprzednim przekazaniu sprawy właściwemu organowi podatkowemu drugiej instancji, zostały ostatecznie uchylone decyzjami Dyrektora Izby Skarbowej w [...] z dnia 22 grudnia 2010 r., który przekazał sprawę do rozpoznania właściwemu organowi pierwszej instancji, tj. Generalnemu Inspektorowi Kontroli Skarbowej w [...]. Postanowieniami z dnia 3 czerwca 2011 r. Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej ostatecznie umorzył postępowanie kontrolne wobec pozwanej w części dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych za lata 2001 i 2002 z powodu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Równolegle, decyzjami z dnia 20 grudnia 2007 r., nr 1472/ROP1/4210-70/07/MG i nr 1472/ROP1/4210-71/07/MG, Naczelnik [...] Urzędu Skarbowego w [...] stwierdził nadpłatę w należnym od pozwanej podatku dochodowym od osób prawnych za rok 2001 i 2002 w kwotach odpowiednio 160 940 zł i 1 005 024 zł. Na skutek odwołań pozwanej decyzjami z dnia 13 maja 2008 r. i dnia 15 maja 2008 r. Dyrektor Izby Skarbowej w [...] uchylił te decyzje i umorzył postępowania. Rozstrzygnięcia te pozwana zaskarżyła do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w [...], który uchylił je wyrokami z dnia 3 marca 2009 r. Ostatecznie wniesione przez pozwaną odwołania od decyzji Naczelnika [...] Urzędu Skarbowego w [...] z dnia 20 grudnia 2007 r. zostały uznane postanowieniami Dyrektora Izby Skarbowej w [...] z dnia 21 lipca 2009 r. za niedopuszczalne.

Postanowieniami z dnia 5 sierpnia 2008 r., nr 1472/DRP-820-1480/KARB/08 i nr 1472/DRP-820-1481/KARB/08, Naczelnik [...] Urzędu Skarbowego w [...] zaliczył kwotę 160 940 zł i kwotę 1 005 024 zł nienależnie zwróconych pozwanej nadpłat z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za rok 2001 i 2002 na wykazaną przez pozwaną nadpłatę w podatku dochodowym od osób prawnych za rok 2003. Na skutek wniesionych przez pozwaną zażaleń postanowieniami z dnia 31 grudnia 2008 r. Dyrektor Izby Skarbowej w [...] uchylił zaskarżone postanowienia i umorzył postępowania w sprawie.

Pismem z dnia 12 grudnia 2011 r. powód wezwał bezskutecznie pozwaną do zapłaty kwoty 160 940 zł i kwoty 1 005 024 zł z odsetkami. Bezskuteczny okazał się również złożony przez powoda, pismem z dnia 21 grudnia 2011 r., wniosek o zawezwanie do próby ugodowej.

Oceniając stan faktyczny Sąd Okręgowy nie zgodził się ze stanowiskiem pozwanej, że w związku z uznaniem za niedopuszczalne odwołań od decyzji Naczelnika [...] Urzędu Skarbowego w [...] stwierdzających nadpłatę, decyzje te stały się prawomocne. Z uzasadnienia postanowień Dyrektora Izby Skarbowej w [...] z dnia 21 lipca 2009 r. wynikało bowiem, że niedopuszczalność odwołań miała przyczynę w braku prawidłowego doręczenia pozwanej zaskarżonych decyzji (art. 109 § 1 k.p.a.). Doręczenie stanowi podstawowy warunek bytu prawnego decyzji administracyjnej, jako kwalifikowanego aktu administracyjnego. Sąd Okręgowy podkreślił, że jakkolwiek sąd cywilny nie jest związany ustaleniami faktycznymi decyzji administracyjnej, to nie było podstaw, aby ustalenia te kwestionować. W toku postępowania nie został przedłożony żaden materiał dowodowy, na podstawie którego możliwe byłoby poczynienie ustaleń odmiennych. Nie miała przy tym w ocenie Sądu Okręgowego znaczenia okoliczność, że pozwana dysponowała tymi decyzjami, skoro nie weszły one do obrotu prawnego jako niedoręczone.

Zdaniem Sądu Okręgowego pozwana bezskutecznie powoływała się także na złożoną przez siebie korektę zeznania podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych za rok 2002, w której uwzględniono wyniki przeprowadzonej u pozwanej kontroli skarbowej. Postanowieniem z dnia 18 grudnia 2008 r. Naczelnik [...] Urzędu Skarbowego w [...] odmówił wszczęcia postępowania w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty podatku dochodowego od osób prawnych za rok 2002, a pozwana nie wykazała, aby decyzja ta była przez nią kwestionowana. W konsekwencji również złożona przez pozwaną korekta nie mogła stanowić podstawy dokonanej przez powoda zwrotu nadpłaty.

Uznawszy, że w obrocie prawnym nie istniało żadne orzeczenie, które mogłoby stanowić podstawę przekazania pozwanej spornych kwot, Sąd pierwszej instancji rozważył, czy kwoty te mogą być kwalifikowane jako świadczenie nienależne w rozumieniu art. 410 § 2 k.c.

Sąd podniósł, że ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (jedn. tekst: Dz. U. z 2017 r., poz. 201 ze zm., dalej - „O.p.”) nie reguluje przypadku, do którego doszło w niniejszej sprawie. Okoliczność, że przepisy ustawy - Ordynacja podatkowa nie pozwalają zakwalifikować przekazanej pozwanej kwoty jako zaległości podatkowej nie pozbawia jednak tej należności charakteru zobowiązania podatkowego. Efektem przekazania tej sumy jest bowiem brak uiszczenia pełnej kwoty należnego podatku, do czego doszło bez winy podatnika. Należało zatem uznać, że przysługujące powodowi z tytułu nienależnie zwróconej nadpłaty roszczenie ma w dalszym ciągu charakter publicznoprawny, nie zaś cywilnoprawny, jak uważał powód. Pierwotnym źródłem roszczenia jest bowiem obowiązek podatkowy, spoczywający na podatniku, stosownie do art. 7 § 1 O.p.

Ponadto, Sąd zwrócił uwagę, że podstawą umorzenia postępowania kontrolnego wobec pozwanej było stwierdzenie przedawnienia zobowiązań podatkowych za rok 2001 i 2002. Stosownie do art. 59 § 1 pkt 9 O.p. oznaczało to, że zobowiązania te wygasły, wskutek czego nie mogły być określone podatnikowi w innej kwocie niż wynikającej z zeznania lub deklaracji podatkowej i nie mogły być dochodzone w drodze egzekucji. Gdyby powód w terminie zdołał ustalić ostateczną wysokość zobowiązań podatkowych pozwanej, to nie istniałyby przeszkody do odzyskania równowartości kwot, które tytułem nadpłat zostały nienależnie zwrócone. Powód jednak dopiero po stwierdzeniu braku możliwości dochodzenia roszczenia na drodze administracyjnej domagał się od pozwanej zapłaty na podstawie przepisów prawa cywilnego. Działania te Sąd Okręgowy uznał za zmierzające do obejścia korzystniejszych dla podatnika przepisów ustawy - Ordynacja podatkowa o przedawnieniu zobowiązań podatkowych.

W ocenie Sądu Okręgowego za niedopuszczalną należało uznać sytuację, w której powód w zakresie przysługującego mu *imperium* nie zdołał wywiązać się z obowiązków w terminie określonym przepisami prawa i usiłuje - w celu uniknięcia negatywnych skutków swojego zachowania - dochodzić roszczenia wykorzystując inne podstawy. Sąd dodał, że jednym z elementów podstawy powództwa powód uczynił w istocie własne uchybienia procesowe, które doprowadziły do tego, że decyzje Naczelnika [...] Urzędu Skarbowego w [...] stwierdzające nadpłatę w należnym od pozwanej podatku dochodowym od osób prawnych za rok 2001 i 2002

nie weszły do obrotu. Działanie takie, nawet gdyby uznać, że po stronie powoda doszło do powstania roszczenia z art. 410 w związku z art. 405 k.c., należało ocenić jako nadużycie prawa (art. 5 k.c.).

Wychodząc z tych założeń, wyrokiem z dnia 1 kwietnia 2015 r. Sąd Okręgowy oddalił powództwo w całości.

Apelacja powoda została oddalona wyrokiem Sądu drugiej instancji - Sądu Apelacyjnego w [...] z dnia 15 czerwca 2016 r.

Sąd Apelacyjny uznał za prawidłowe ustalenia faktyczne Sądu Okręgowego, nie podzielając w tym zakresie zarzutów apelacji.

Przechodząc do oceny prawnej, Sąd uznał, że przepisy prawa materialnego, które według powoda miały stanowić podstawę prawną roszczenia, tj. art. 410 w związku z art. 405 k.c., w ogóle nie mogły znaleźć w niniejszej sprawie zastosowania. W okolicznościach sprawy organ podatkowy - ze względu na swoją opieszałość - nie zdążył podjąć odpowiednich czynności przewidzianych w prawie podatkowym w celu odzyskania zwróconej pozwanej nadpłaty. W wyniku tych zaniechań zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu. W konsekwencji powód podjął próbę poszukiwania innej podstawy prawnej, która umożliwiłaby kontynuowanie dochodzenia przedawnionego zobowiązania podatkowego, czemu miało służyć wytoczenie powództwa opartego na konstrukcji nienależnego świadczenia, z założeniem o cywilnoprawnym charakterze roszczenia o zwrot nadpłaty.

Zdaniem Sądu Apelacyjnego, nie budziło także wątpliwości stwierdzenie Sądu pierwszej instancji, że powód próbował obejść przepisy prawa podatkowego o przedawnieniu zobowiązań podatkowych, które były korzystniejsze dla podatnika. Sąd podzielił w tym kontekście pogląd, że powód, który w zakresie swojego *imperium* nie zdołał wywiązać się z obowiązków w terminie, nie może dochodzić swojego roszczenia na innych podstawach. Zastosowanie art. 410 § 2 w związku z art. 405 k.c. do świadczeń podatkowych obejmujących nadpłaty Sąd uznał za niedopuszczalne, jako stanowiące nieuprawnioną ingerencję w autonomię prawa podatkowego, skoro przepisy prawa podatkowego zawierają odrębną i kompleksową regulację trybu, w jakim można dochodzić ich zwrotu.

Bezzasadny okazał się również, zdaniem Sądu Apelacyjnego, zarzut naruszenia art. 5 k.c. Sprzeczność dochodzenia zwrotu nienależnego świadczenia z zasadami współżycia społecznego wyrażała się w tym, że powód, domagając się ochrony prawnej, powoływał się na własne bezprawne działania, które doprowadziły do upadku podstawy zwróconych kwot podatku i z tego usiłował wywieść korzystne dla siebie skutki prawne. Bezprawność działania powoda wynikała z naruszenia regulacji w zakresie doręczeń. Nie chodziło jedynie o fakt niedoręczenia stronie pozwanej określonych decyzji, lecz o wadliwość działań organów podatkowych w tym zakresie. Zdaniem Sądu Apelacyjnego, Sąd pierwszej instancji trafnie uznał zatem, że strona powodowa - działając z naruszeniem regulacji normujących doręczenia - kreowała podstawę prawną dochodzonego roszczenia, sięgając do własnych bezprawnych zachowań, co jest wykluczone.

Odmienne stanowiska nie uzasadniały również argumenty wywodzone z nowelizacji art. 52 O.p., dokonanej ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1649, dalej - „ustawa nowelizująca”). Zmiana ta nie świadczyła bowiem o braku możliwości dochodzenia w drodze administracyjnej kwot nienależnych nadpłat określonych decyzją administracyjną, która następnie podlegała uchyleniu. Nowelizacja ta obejmuje jedynie przypadki, w których uchylono decyzję stwierdzającą nadpłatę lub określającą nadpłatę, czyli decyzję określoną w art. 75 O.p., nie zaś decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego wydaną na podstawie art. 21 § 3 O.p. (w uzasadnieniu omyłkowo wskazano w tym miejscu art. 21 § 1 pkt 1 O.p.). W rozpoznawanej sprawie podstawą zwrotu nadpłat na rzecz pozwanej były natomiast decyzje z dnia 29 czerwca 2007 r. i dnia 17 sierpnia 2007 r. określające wysokość zobowiązania podatkowego należnego od pozwanej w kwocie niższej niż zadeklarowana, które następnie zostały uchylone.

Uzupełniając Sąd Apelacyjny podkreślił, że uwzględnienie żądania powoda w istocie prowadziłoby do podważenia zasad sprawiedliwości i równości stanowiących fundament demokratycznego państwa prawa. Eliminowałoby ono skutki przyjętych przez ustawodawcę wyważonych rozwiązań prawnych, które przewidują zarówno przedawnienie zobowiązań podatkowych, jak i ograniczenie czasowe prawa podatnika do żądania zwrotu nadpłaconego bądź nienależnie

zapłaconego podatku. Prawo to wygasa po upływie 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin zwrotu nadpłaty, a prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wygasa po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Nie zasługiwało zatem na aprobatę stanowisko strony powodowej, że organy podatkowe władne są wykorzystywać spełniające odmienne funkcje, odrębne konstrukcyjnie i mające inne *ratio* instrumenty cywilnoprawne, jako zabezpieczenie na wypadek utraty możliwości dochodzenia roszczeń w trybie do tego przewidzianym, tj. administracyjnoprawnym.

Wyrok Sądu drugiej instancji zaskarżył w całości skargą kasacyjną powód, zarzucając naruszenie art. 410 § 1 i 2 w związku z art. 405 k.c., art. 51 § 1 i art. 52 O.p., art. 5 k.c., a także art. 386 § 1 k.p.c. w związku z art. 410 § 1 i 2 k.c. oraz art. 405 k.c. Na tej podstawie wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy w tym zakresie do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Formułując zarzut naruszenia art. 410 § 1 i 2 k.c. w związku z art. 405 k.c., a także naruszenia art. 51 i art. 52 O.p., powód zmierzał do wykazania, że Sąd Apelacyjny błędnie uznał, iż przepisy kodeksu cywilnego o nienależnym świadczeniu nie mogły znaleźć zastosowania w niniejszej sprawie. Twierdził, że dochodzone żądanie ma charakter cywilnoprawny, czego nie przekreśla to, iż jego źródłem jest przesunięcie majątkowe publicznoprawnej natury. Sąd Apelacyjny nie wskazał w ocenie powoda przepisów ustanawiających administracyjną drogę dochodzenia tego rodzaju roszczeń. Przepisami tymi nie mogły być w szczególności, zdaniem powoda, wskazane jako naruszone art. 51 i 52 O.p.

Nadpłata, o której stanowi art. 72 O.p., jako nadwyżka świadczenia spełnionego w zamiarze zapłaty podatku nad wysokością zobowiązania podatkowego, jest kategorią prawa podatkowego. Jest ona ściśle związana z istnieniem i wysokością zobowiązania podatkowego - jej źródłem jest błędne przekonanie o istnieniu zobowiązania podatkowego, jej odbiorcą jest organ podatkowy działający w sferze *imperium*, nie zaś jako podmiot prawa cywilnego, sama zaś nadpłata w pierwszej kolejności podlega zaliczeniu z urzędu na poczet

zaległości podatkowych (art. 76 § 1 O.p.). Należność z tytułu nadpłaty ma charakter publicznoprawny, czego odzwierciedleniem jest jej kompleksowa regulacja w przepisach Ordynacji podatkowej. Przepisy Ordynacji podatkowej określają przypadki i moment powstania nadpłaty, zasady, według których dochodzi do stwierdzenia lub określenia nadpłaty, terminy, w jakich powinno dojść do zwrotu nadpłaty, oprocentowanie nadpłat, a także terminy wygaśnięcia prawa do zwrotu nadpłaty oraz złożenia wniosku o zwrot nadpłaty (art. 72-80 O.p.).

Pogląd o publicznoprawnym charakterze nadpłaty dominuje również w nowszym orzecznictwie i literaturze przedmiotu (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 lipca 2010 r., SK 21/08, OTK-A 2010, nr 6, poz. 62 i postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 listopada 2010 r., P 45/09, OTK-A 2010, nr 9, poz. 125, a także uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 26 listopada 2003 r., III CZP 84/03, OSNC 2005, nr 1 poz. 5 i wyrok Sądu Najwyższego z dnia 13 kwietnia 2005 r., IV CK 653/04, niepubl.).

Uwagi dotyczące charakteru prawnego nadpłaty należało odpowiednio odnieść do należności organu podatkowego z tytułu nienależnie zwróconej podatnikowi nadpłaty. Również ta należność stanowi element rozliczeń mających źródło w obowiązku podatkowym i związanym z nim zobowiązaniu podatkowym, powinna być zatem kwalifikowana jako kategoria prawa podatkowego. Podstawę spełnienia świadczenia na rzecz podatnika stanowią w tym przypadku przepisy prawa podatkowego, obligujące organ podatkowy do zwrotu nadpłaty, czego nie zmienia okoliczność, że przeświadczenie o tym, że do nadpłaty doszło, okazało się błędne. Wbrew stanowisku prezentowanemu w skardze kasacyjnej, publicznoprawny charakter tej należności potwierdzały - już przed wejściem w życie ustawy nowelizującej - regulacje pozwalające na to, aby należności organu podatkowego z tego tytułu traktować na równi z zaległościami podatkowymi (art. 52 § 1 pkt 1 O.p. w brzmieniu poprzedzającym wejście w życie ustawy nowelizującej). Okoliczność, że dotyczyło to jedynie niektórych przypadków, nie rzutowała na konieczność jednolitej publicznoprawnej kwalifikacji nienależnie przekazanych nadpłat. Kwestia ta miała natomiast znaczenie z punktu widzenia odsetek za zwłokę (art. 53 § 2 O.p. w dawnym brzmieniu) oraz trybu dochodzenia

zwrotu nienależnie zwróconych nadpłat, którym był w tych przypadkach tryb właściwy dla zaległości podatkowych.

Potwierdzeniem tego stanowiska jest zmiana dokonana ustawą nowelizującą, w której reżimem przewidzianym w art. 52 O.p. objęto ogół sytuacji, w których nadpłata została zwrócona przez organ podatkowy podatnikowi nienależnie, względnie została zaliczona na poczet zaległości podatkowych oraz odsetek za zwłokę albo bieżących zobowiązań podatkowych. Zachowano jednocześnie zróżnicowanie w zakresie traktowania nienależnie zwróconych nadpłat jako zaległości podatkowych, w zależności od tego, czy nadpłata została wykazana w deklaracji (art. 52 § 2 i 3 O.p.).

Zgodnie z art. 1 k.c. kodeks cywilny reguluje stosunki cywilnoprawne między osobami fizycznymi i osobami prawnymi. Do tych też stosunków odnoszą się konsekwentnie przepisy regulujące instytucję bezpodstawnego wzbogacenia (art. 405 i n. k.c.) oraz nienależnego świadczenia (art. 410 i n. k.c.). Ich zakresem zastosowania nie są zatem objęte bezpodstawne przesunięcia majątkowe, do których dochodzi w sferze prawa publicznego.

W orzecznictwie Sądu Najwyższego, a także sądów administracyjnych, dostrzegając uniwersalne motywy stojące za instytucją bezpodstawnego wzbogacenia, dopuszcza się jednak wyjątkowo stosowanie tych przepisów także do należności publicznoprawnych. Rozwiązanie to jest dopuszczalne pod warunkiem braku unormowania konkretnej materii w przepisach prawa publicznego i stwierdzenia przekonujących przesłanek aksjologicznych, z uwzględnieniem specyfiki należności publicznoprawnych, które uzasadniają uzupełnienie stwierdzonej luki przepisami kodeksu cywilnego o bezpodstawnym wzbogaceniu (por. uchwały Sądu Najwyższego z dnia 21 maja 1984 r., III UZP 20/84, OSNCP 1985, nr 1, poz. 3, z dnia 16 maja 2007 r., III CZP 35/07, OSNC 2008, nr 7-8, poz. 72, z dnia 6 czerwca 2012 r., III CZP 24/12, OSNC 2013, nr 1, poz. 5, wyroki Sądu Najwyższego z dnia 26 czerwca 1985 r., II URN 98/85, OSNCP 1986, nr 4, poz. 59 i z dnia 10 marca 2004 r., IV CK 113/03, niepubl., oraz postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 11 września 2014 r., III CZ 46/14, OSNC 2015, nr 7-8, poz. 92, a także wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego

z dnia 27 października 2011 r., I FSK 1680/10, niepubl., i z dnia 3 czerwca 2014 r., II FSK 1106/13, niepubl.).

Przesądzającego charakteru z punktu widzenia możliwości odwołania się do art. 405 w związku z art. 410 k.c. nie miała kwalifikacja niniejszej sprawy jako cywilnej dokonana uprzednio przez Sąd Najwyższy w związku z orzekaniem w przedmiocie dopuszczalności drogi sądowej. Zgodnie z utrwalonym w judykaturze stanowiskiem kwalifikacja ta jest dokonywana na podstawie twierdzeń strony powodowej, ocena zaś, czy twierdzenia te w rzeczywistości mogą stanowić oparcie dla udzielenia powodowi ochrony prawnej w świetle wskazywanych przezeń przepisów prawa cywilnego, należy do *meritum* sporu i następuje w orzeczeniu co do istoty sprawy (por. uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 11 kwietnia 2003 r., III CZP 15/03, OSNC 2004, nr 3, poz. 32, wyrok Sądu Najwyższego z dnia 10 marca 2004 r., IV CK 113/03, niepubl., i postanowienia Sądu Najwyższego 10 marca 1999 r., II CKN 340/98, OSNC 1999, nr 9, poz. 161, i z dnia 22 sierpnia 2000 r., IV CKN 1188/00, OSNC 2001, nr 1, poz. 20).

Sąd Apelacyjny, uznając niedopuszczalność odwołania się przez powoda do reżimu bezpodstawnego wzbogacenia, obok wskazania na publicznoprawny charakter dochodzonych należności, co nie mogło mieć rozstrzygającego charakteru, kierował się dwoma założeniami. Przyjął, że przepisy prawa podatkowego zawierały szczególne regulacje umożliwiające powodowi dochodzenie zwrotu świadczeń objętych powództwem, toteż stosowanie w tej mierze przepisów prawa cywilnego stanowiłoby ingerencję w autonomię prawa podatkowego. Wskazał też, że powód zmierzał do obejścia przepisów o przedawnieniu zobowiązań podatkowych.

Zwrócone pozwanej kwoty nie stanowiły zaległości podatkowej ani nie mogły być traktowane na równi z zaległością podatkową w świetle art. 52 § 1 O.p. w brzmieniu poprzedzającym wejście w życie ustawy nowelizującej. Przepis ten nakazywał kwalifikować na równi z zaległością podatkową jedynie te zwrócone przez organ podatkowy nadpłaty, które zostały wykazane nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej. Inne nienależnie zwrócone nadpłaty, w tym na podstawie decyzji stwierdzającej lub określającej nadpłatę, nie mogły być

traktowane jako zaległość podatkowa. Uniemożliwiało to dochodzenie ich zwrotu w trybie właściwym dla zaległości podatkowych, w ramach postępowania egzekucyjnego w administracji (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w [...] z dnia 8 sierpnia 2008 r., III SA/Wa 1308/08, niepubl.), a także naliczanie od nich odsetek przewidzianych dla zaległości podatkowych. W okolicznościach sprawy niemożność kwalifikowania zwróconych pozwanej nadpłat na równi z zaległością podatkową przesądziła o niedopuszczalności zaliczenia tych kwot na poczet nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych za rok 2003, co ustaliły Sądy *meriti*.

Ustawa - Ordynacja podatkowa w brzmieniu sprzed wejścia w życie ustawy nowelizującej nie zawierała innych przepisów, które mogłyby stanowić podstawę do dochodzenia od podatnika zwrotu nienależnie zwróconej nadpłaty. W szczególności, brak było podstaw, aby w kwestii tej organ podatkowy był uprawniony do wydania decyzji, z której wynikałby obowiązek zwrotu nienależnie zwróconej kwoty. Brak ten dostrzegano w literaturze przedmiotu, postulując zmianę stanu prawnego, tak aby należności z tytułu nienależnie przekazanych nadpłat, także niezwiązanych z zaniżeniem wysokości zobowiązania podatkowego, podlegały w każdym przypadku dochodzeniu w drodze administracyjnej. Zmiana ta została zrealizowana ustawą nowelizującą, którą nadano nowe brzmienie art. 52 O.p. przez ustanowienie w tym przepisie na rzecz organu podatkowego kompetencji do wydania decyzji określającej obowiązek zwrotu nienależnie zwróconej nadpłaty lub zwrotu podatku, jeżeli zostały one określone lub stwierdzone w decyzji, która następnie została uchylona, zmieniona lub stwierdzono jej nieważność albo stwierdzono jej wygaśnięcie.

Wbrew stanowisku Sądu Apelacyjnego należało przyznać rację powodowi, że art. 52 § 3 O.p. w obecnym brzmieniu - z przedmiotowego punktu widzenia - dotyczy także takich nienależnie zwróconych nadpłat, jak dochodzone w niniejszej sprawie. Jego treść, w powiązaniu z art. 52 § 1 pkt 2 O.p., nie uzasadnia wniosku, że odnosi się on jedynie do sytuacji, w których zwrot nadpłaty nastąpił na skutek decyzji wydanej na wniosek podatnika na podstawie art. 75 § 1 i 2 O.p. W orzecznictwie wskazuje się, że określenie wysokości nadpłaty, do którego zobowiązany jest organ podatkowy na podstawie art. 74a O.p., może nastąpić

także w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, jeżeli z decyzji tej wynika, że podatek został zapłacony w kwocie wyższej niż należna (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 grudnia 2011 r., II FSK 686/10, niepubl., wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 21 kwietnia 2011 r., I SA/Sz 98/11, niepubl.). Podobnie w piśmiennictwie zauważa się, że w razie stwierdzenia w postępowaniu w sprawie określenia wysokości zobowiązania, że występuje nadpłata, organ powinien wydać na podstawie art. 21 § 3 O.p. decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego i określić wysokość nadpłaty na podstawie art. 74a O.p., przy czym może to nastąpić w tej samej decyzji. Nie ma powodu, aby rozwiązania przyjętego w art. 52 § 3 w związku art. 52 § 1 pkt 2 O.p. nie odnosić także do takich sytuacji.

Nawet jednak gdyby przyjąć odmienne stanowisko, nie rzutowałoby ono na konkluzję, że w stanie prawnym poprzedzającym wejście w życie ustawy nowelizującej brak było w ustawie - Ordynacja podatkowa unormowań pozwalających na dochodzenie zwrotu nienależnie zwróconych nadpłat w takich sytuacjach, jak powstała w niniejszej sprawie.

Rodzi to pytanie, czy stan ten należało interpretować w ten sposób, że na podatniku, któremu nienależnie przekazano nadpłatę, nie spoczywała powinność jej zwrotu, co zakładałoby wyczerpujący charakter regulacji podatkowej, czy też regulacje prawa publicznego wykazywały w tym zakresie lukę, która mogła podlegać uzupełnieniu przez sięgnięcie do przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu. Drugie ze stanowisk, przy dostrzeżeniu jego niedoskonałości, przyjęto *implicite* w uzasadnieniu projektu ustawy nowelizującej (por. druk sejmowy VII kadencji nr 3462); w kierunku tym zmierzały również wypowiedzi piśmiennictwa i judykatury (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 października 2011 r., I FSK 1680/10, niepubl.).

Myśl o potrzebie korygowania przesunięć majątkowych, do których doszło bez podstawy prawnej, nie jest obca prawu publicznemu. W prawie podatkowym jej wyrazem jest instytucja nadpłaty (art. 72 i n. O.p.; por. też art. 24 ust. 6a-6e ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, jedn. tekst: Dz. U. z 2017 r., poz. 1778 ze zm., dalej – „u.s.u.s.”). Założenie to dotyczy także

nienależnych przesunięć majątkowych ze strony podmiotu publicznego na rzecz jednostki (por. np. art. 84 u.s.u.s., art. 104 ustawy z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej, jedn. tekst: Dz. U. z 2017 r., poz. 1769 ze zm., art. 207 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, jedn. tekst: Dz. U. z 2017 r., poz. 2077, art. 7 ust. 9 ustawy z dnia 21 czerwca 2001 r. o dodatkach mieszkaniowych, jedn. tekst: Dz. U. z 2017 r., poz. 180). W tym kontekście, sytuacja, w której dokonano na rzecz podatnika niezgodnego z prawem zwrotu nadpłaty, nie może być, przynajmniej *a priori*, postrzegana jako prawnie indyferentna, lecz wymagająca co do zasady skorygowania, także wtedy, gdy nienależny zwrot nastąpił na skutek błędu organu podatkowego. Pogląd ten znajduje potwierdzenie w obowiązującym stanie prawnym, w którym *expressis verbis* przewidziano obowiązek zwrotu nienależnie przekazanych nadpłat (art. 52 § 1 *in principio* O.p.) oraz tryb postępowania na wypadek niewykonania tego obowiązku (art. 52 § 3 O.p.). Nie można było zatem uznać, aby sięgnięcie do analogicznego stosowania przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu w okresie poprzedzającym wejście w życie powołanych przepisów Ordynacji podatkowej kolidowało ze specyfiką rozważanego przypadku lub było nie do przyjęcia ze względów aksjologicznych.

W ocenie Sądu Apelacyjnego w okolicznościach sprawy odwołanie się do przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu prowadziłoby do obejścia przepisów o przedawnieniu zobowiązań podatkowych. Sąd wprawdzie nie sprecyzował tego wyводу, jednakże - w powiązaniu z uzasadnieniem wyroku Sądu pierwszej instancji - należało przyjąć, że Sądy *meriti* odwołały się w tej mierze do tego, iż zobowiązania pozwanej w podatku dochodowym od osób prawnych uległy przedawnieniu z dniem 31 grudnia 2007 r. i 31 grudnia 2008 r., co skutkowało ich wygaśnięciem i niemożnością określenia ich wysokości w innej kwocie niż wynikająca z zeznania (art. 59 § 1 pkt 9 O.p.).

Trzeba jednak zauważyć, że chociaż dochodzona kwota nienależnie przekazanej nadpłaty jest powiązana z obowiązkiem podatkowym, zobowiązaniem podatkowym i wysokością tego zobowiązania, to nie oznaczało to, że przedawnienie tej należności powinno być oceniane tak samo, jak zobowiązania podatkowego, które przedawnia się z upływem pięciu lat licząc od końca roku

kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (art. 70 § 1 O.p.). Odwołanie się w tym zakresie wprost do art. 70 § 1 O.p. nie uwzględniało, że moment przekazania nienależnej nadpłaty może nastąpić krótko przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego lub nawet - jak wynika z art. 79 § 2 O.p. - już po upływie tego terminu (por. uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 września 2014 r., II FPS 4/13, ONSAiWSA 2015, nr 1, poz. 1). *De lege lata* dystynkcji tej daje wyraz art. 71 pkt 2 O.p., który odsyła do odpowiedniego stosowania art. 70 O.p. w przypadku zaległości określonych w art. 52 O.p., nakazuje jednak liczyć pięcioletni termin przedawnienia od końca roku kalendarzowego, w którym organ podatkowy dokonał zwrotu lub zaliczenia nienależnej kwoty, a nie - jak w przypadku zobowiązania podatkowego - roku, w którym upłynął termin płatności podatku (por. też uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 czerwca 2009 r., I FPS 9/08, ONSAiWSA 2009, nr 5, poz. 87). W konsekwencji, punktem odniesienia przy ocenie, czy powództwo wytoczone w niniejszej sprawie mogłoby być traktowane jako obejście przepisów prawa podatkowego regulujących przedawnienie, powinna być regulacja przyjęta w art. 71 pkt 2 O.p. W tym ujęciu, pięcioletni termin przedawnienia nienależnie przekazanych pozwanej kwot należało w niniejszej sprawie liczyć od końca 2007 r., w którym kwoty te zostały przekazane, nie zaś - jak przyjęły Sądy *meriti* - od końca lat 2002 i 2003, w których upłynęły terminy płatności podatku.

Okoliczność, że omówione argumenty Sądu Apelacyjnego okazały się chybione, nie oznaczała jednak, że powód *in casu* mógł skutecznie domagać się od pozwanej dochodzonej kwoty z wykorzystaniem przepisów o zwrocie nienależnego świadczenia. Odwołanie się do art. 405 i n. k.c. w celu wyrównania przesunięć majątkowych, do których doszło w sferze prawa publicznego bez podstawy prawnej, uznając je co do zasady za niewykluczone, musi bowiem zakładać stosowanie całokształtu regulacji składających się na tę instytucję i z nią związanych, w tym również korygujących zakres obowiązku zwrotu. Do regulacji tych, obok zasady aktualności wzbogacenia (art. 409 k.c.), należy również art. 5 k.c., mający walor uniwersalny w systemie prawa prywatnego. Przepis ten pozwala odmówić udzielenia ochrony prawu podmiotowemu w związku z okolicznościami, które czyniłyby taką ochronę nieakceptowalną ze względu na racje aksjologiczne lub

funkcjonalne, oparte na powszechnie uznanych w społeczeństwie wartościach. Skarb Państwa korzystając z powodu luki prawnej z instytucji prawa prywatnego dla ochrony należności publicznoprawnych musi zatem liczyć się z tym, że jego żądanie zostanie poddane ocenie przez pryzmat wartości właściwych prawu prywatnemu, właściwej tej gałęzi prawa aksjologii, w tym zasad słuszności i dobrej wiary. Sąd Apelacyjny trafnie zatem poddał ocenie roszczenie powoda także z punktu widzenia klauzuli nadużycia prawa.

Zarzucając naruszenie art. 5 k.c. powód podnosił, że nie zmierza on do wyegzekwowania od pozwanej podatku, lecz odwrócenia skutków ekonomicznych własnego świadczenia. Twierdził też, że powód dostrzegł nadpłatę po stronie pozwanej i ją zwrócił, a to, że korzystna dla pozwanej decyzja została wyeliminowana z obrotu, nie było związane z winą lub jakąkolwiek czynnością powoda, której można by nadać przymiot obiektywnej zarzucalności.

Założenie, że przekazana pozwanej kwota nadpłaty była w rzeczywistości nienależna, powód opierał na upadku decyzji, w których doszło do określenia (stwierdzenia) nadpłaty i niewydaniu w to miejsce innych decyzji, z których wynikałaby nadpłata. W konsekwencji nastąpił powrót do treści zeznania podatkowego, w świetle którego wysokość zobowiązania podatkowego była wyższa od kwoty faktycznej zapłaconej przez pozwaną z uwzględnieniem dokonanego na jej rzecz zwrotu. Rozumowanie to nawiązywało do art. 21 § 2 i 3 O.p., według których, jeżeli przepisy nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, a zobowiązanie powstaje z mocy prawa, podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty, chyba że organ podatkowy stwierdził, że wysokość zobowiązania jest inna niż wykazana w deklaracji.

Nie można jednak pomijać, że w okolicznościach sprawy organ podatkowy (organ kontroli skarbowej) dwukrotnie, z własnej inicjatywy, a następnie na skutek wniosku podatnika, zakwestionował w drodze decyzji wysokość zobowiązania pozwanej wykazanego w zeznaniu, uznając, że zobowiązanie to powinno mieć niższą wysokość, w następstwie czego doszło do zwrotu nadpłaty. Niezrozumiałe było w tym kontekście twierdzenie powoda, że nadpłata powstała w wyniku deklaracji pozwanej i „(...) swobodnego spełnienia świadczenia”. W pierwszym

przypadku organ przyjął w następstwie przeprowadzonego postępowania kontrolnego, że doszło do zawyżenia podstawy opodatkowania, a tym samym podatek powinien być niższy. Decyzje te zostały jednak wyeliminowane z obiegu z powodu niewłaściwości wydającego je organu. W drugim przypadku organ stwierdził nadpłatę w podatku dochodowym, wskazując m.in., że podatnik wykazał podatek w zawyżonej wysokości; z tej przyczyny odmówił również zwrotu oprocentowania nadpłaty. Decyzje te, jak przyjęły Sądy *meriti*, nie zostały wprawdzie uchylone, lecz nie weszły w ogóle do obrotu z tego powodu, że nie zostały należycie doręczone. Ustalenia te nie były podważane w skardze kasacyjnej.

W obu sytuacjach eliminacja z obrotu decyzji przyznających podatnikowi określone uprawnienia nastąpiła w konsekwencji uchybień procesowych, obciążających organ. Co się tyczy decyzji stwierdzających nadpłatę, jak wynikało z materiału sprawy, organ podatkowy wydający decyzję o stwierdzeniu nadpłaty nie posiadał pełnomocnictwa osoby, która złożyła wniosek o stwierdzenie nadpłaty w imieniu pozwanej, co ustalił organ odwoławczy. W konsekwencji organ odwoławczy przyjął, że decyzja o stwierdzeniu nadpłaty została doręczona niewłaściwie umocowanej osobie i nie weszła do obrotu prawnego. Skoro tak, to niedostrzeżenie nienależytego umocowania przez organ pierwszej instancji było nieprawidłowe (por. art. 169 § 1 O.p. oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 stycznia 1993 r., II SA 1308/92, niepubl.) i obciążało organ prowadzący postępowanie. Trudny do zrozumienia był w tej mierze argument powoda, że nie miał on możliwości swobodnego kształtowania swoich zachowań, gdyż sposób jego postępowania regulowały obowiązujące przepisy prawa.

Ponadto, w prowadzonych wobec pozwanej postępowaniach nie doszło w istocie do zanegowania stanowiska organów podatkowych, według którego należny od pozwanej podatek miał niższą wysokość niż wykazana w deklaracjach. Wadliwość decyzji wyrażających to stanowisko miała w świetle ustaleń faktycznych wyłącznie procesowy charakter. Nie przesądzono zatem w postępowaniu podatkowym lub postępowaniu kontrolnym, że nadpłata jest pozwanej merytorycznie nienależna. W stanie faktycznym sprawy nie ustalono także okoliczności, które mogłyby wskazywać na to, że postępowanie kontrolne, gdyby

było kontynuowane, doprowadziłoby do innego rezultatu niż wyrażony w uchylonej decyzji określającej zobowiązanie podatkowe. Okoliczności takich nie wskazywał także powód. Racją jest, że skoro ostatecznie nie doszło do wydania decyzji określającej zobowiązanie podatkowe w wysokości niższej, wykazany przez pozwaną podatek był podatkiem do zapłaty (art. 21 § 2 O.p.). Skoro jednak organy dwukrotnie zakwestionowały dokonane przez podatnika samoobliczenie, uznając wykazany podatek za zawyżony, to odwołanie się przez Skarb Państwa do deklaracji jako podstawy żądania zwrotu kwoty wypłaconej tytułem nadpłaty, musi budzić uzasadnione wątpliwości z punktu widzenia zasad słuszności.

Jak wynikało z niekwestionowanych ustaleń faktycznych, umorzenie postępowania kontrolnego, w którym doszło do wydania decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego pozwanej w kwocie niższej niż wykazana w deklaracji, nastąpiło z powodu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Przedawnienie w prawie podatkowym służy m.in. stabilizacji stosunków społecznych przez wygaszanie zadawnionych zobowiązań podatkowych (por. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r., P 30/11, OTK-A 2012, nr 7, poz. 81, i z dnia 8 października 2013 r., SK 40/12, OTK-A 2013, nr 7, poz. 97). Chroni ono dłużnika podatkowego przed zbyt długo trwającym stanem niepewności i pozwala eliminować roszczenia, które na skutek upływu długiego czasu od chwili ich powstania byłyby oderwane od sytuacji faktycznej, w jakiej znalazł się następnie podatnik (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 grudnia 2003 r., III SA 1106/03, niepubl.). Oczywiście, nie można ustalić z pewnością, jak zakończyłoby się postępowanie kontrolne wobec pozwanej, gdyby nie zostało umorzone. Niemniej jednak niemożność jego kontynuowania na skutek przedawnienia nie powinna obciążać pozwanej, jako podatnika. Nie można również nie dostrzec, że gdyby postępowanie kontrolne toczyło się sprawniej, organ - po ostatecznym przesądzeniu, że pozwana istotnie - z uwzględnieniem dokonanego na jej rzecz zwrotu - nie zapłaciła w całości podatku, mógłby podjąć działania zmierzające do dochodzenia powstałej zaległości w trybie określonym w przepisach Ordynacji podatkowej, bez potrzeby odwoływania się do instytucji prywatnoprawnych.

Wreszcie, nie bez znaczenia jest również, że przedmiotem sporu są rozliczenia związane z zobowiązaniem podatkowym za okres poprzedzający o kilkanaście lat wydanie zaskarżonego wyroku, a powództwo zostało wytoczone pięć lat po przekazaniu pozwanej spornych kwot. Jakkolwiek Sądy *meriti* niewłaściwie utożsamiały przedawnienie zobowiązania podatkowego z przedawnieniem należności z tytułu nienależnie przekazanej nadpłaty, w kontekście art. 5 k.c. jest to okres, który w razie konfliktu wartości może przemawiać na rzecz stabilizacji powstałego stanu rzeczy.

Oceniając wskazane okoliczności należało mieć na względzie, że sytuacja powstała w niniejszej sprawie wymagała szczególnie wnikliwej oceny z perspektywy reguł słuszności i dobrej wiary. U podstaw powództwa stało bowiem w istocie słusznościowe założenie, że bezpodstawne przesunięcie majątkowe powinno zostać skorygowane, mimo że doszło do niego na skutek błędu podmiotu publicznego i mimo braku adekwatnych instrumentów prawnych w prawie podatkowym, odpowiadających publicznoprawnemu charakterowi niezasadnie przekazanych kwot. Tymczasem brak takich instrumentów powinien co do zasady obciążać państwo jako wierzyciela podatkowego. Ponadto, analogiczne stosowanie narzędzi prawa prywatnego służyć miało w niniejszej sprawie skorygowaniu przesunięcia majątkowego dokonanego na rzecz podatnika, któremu w świetle ustaleń faktycznych w powstaniu tego przesunięcia nie można było przypisać winy.

W sytuacji, w której powód odwołał się do takiej koncepcji, za szczególnie istotne należało uznać to, czy jego własne postępowanie w sferze *imperium*, można uznać za właściwe, sumienne i rzetelne. Ustalony w niniejszej sprawie stan faktyczny przemawiał przeciwko takiej ocenie działań podejmowanych przez powoda wobec pozwanej jako podatnika. Powstały konflikt wartości należało zatem rozstrzygnąć na rzecz pozwanej, uznając zastosowanie przez Sąd Apelacyjny art. 5 k.c. za prawidłowe, mimo częściowo błędnego uzasadnienia zaskarżonego wyroku. Zarzut naruszenia tego przepisu podlegał zatem oddaleniu. Nieskuteczny okazał się tym samym również zarzut naruszenia art. 386 § 1 k.p.c.

Z tych względów, na podstawie art. 398¹⁴ k.p.c., Sąd Najwyższy orzekł, jak w sentencji.

kc

jw