



Sygn. akt III CSK 40/17

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 16 maja 2019 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Anna Owczarek (przewodniczący)

SSN Krzysztof Pietrzykowski

SSN Marta Romańska (sprawozdawca)

Protokolant Bożena Kowalska

w sprawie z powództwa Skarbu Państwa - Naczelnika Urzędu Skarbowego w M.
przeciwko A. C. i B. C.

o zapłatę,

po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Cywilnej

w dniu 16 maja 2019 r.,

skargi kasacyjnej pozwanych

od wyroku Sądu Apelacyjnego w (...)

z dnia 28 września 2016 r., sygn. akt I ACa (...),

**uchyla zaskarżony wyrok i sprawę przekazuje Sądowi
Apelacyjnemu w (...) do ponownego rozpoznania i orzeczenia o
kosztach postępowania kasacyjnego.**

UZASADNIENIE

Powód Skarb Państwa - Naczelnik Urzędu Skarbowego w M. wniósł o
zasądzenie solidarnie od A. C. i B. C. kwoty 49.982.609,43 zł z odsetkami

ustawowymi od 27 czerwca 2013 r., jako równowartości kwoty bezpodstawnie uznanej za nadpłatę w podatku dochodowym od osób fizycznych za lata 2000 i 2001 z odsetkami i zwróconej im 25 sierpnia 2006 r. Jako podstawę prawną roszczenia powód wskazał art. 410 § 2 k.c.

Pozwani A. C. i B. C. wnieśli o odrzucenie pozwu albo o oddalenie powództwa z uwagi na publicznoprawny charakter dochodzonej należności.

Postanowieniem z 28 lutego 2014 r. Sąd Okręgowy w K. odmówił odrzucenia pozwu, uznając roszczenie dochodzone przez powoda za cywilnoprawne.

Postanowieniem z 11 września 2014 r., III CZ 46/14, Sąd Najwyższy – przejąwszy do rozpoznania zażalenie pozwanych na postanowienie z 28 lutego 2014 r., przedstawione mu przez Sąd Apelacyjny w (...) z zagadnieniem prawnym – oddalił to zażalenie i wskazał, że jeżeli powód opiera roszczenie na zdarzeniach prawnych wywołujących konsekwencje cywilne, to droga sądowa w sprawie jest dopuszczalna.

Wyrokiem z 26 listopada 2015 r. Sąd Okręgowy w K. oddalił powództwo. Ustalił, że w latach 2001 i 2002 pozwani złożyli wspólne zeznanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych - PIT-36. Organ podatkowy nie zakwestionował określonej przez nich wysokości podatku, a pozwani go zapłacili.

Wyrokiem z 25 czerwca 2002 r., K 45/01 (OTK-A 2002, nr 4, poz. 46), Trybunał Konstytucyjny stwierdził niezgodność art. 2 pkt 2 w zw. z art. 4 ustawy z 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. Nr 95, poz. 1101) w zakresie, w jakim pozbawia przedsiębiorców prowadzących zakłady pracy chronionej przed upływem trzyletniego okresu przewidzianego w art. 30 ust. 1 zdanie drugie ustawy z 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych, w brzmieniu obowiązującym 30 listopada 1999 r. (Dz.U. Nr 123, poz. 776 ze zm.), uprawnień określonych w art. 31 ust. 1 pkt 1 w związku z ust. 2 tegoż artykułu ustawy z 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych, w brzmieniu obowiązującym w dniu 30 listopada 1999 r., z art. 2 Konstytucji w zakresie, w jakim nie przewiduje regulacji przejściowych niezbędnych do ochrony praw nabytych zakładów pracy chronionej, które w zaufaniu do dotychczasowych regulacji rozpoczęły

realizację długookresowych przedsięwzięć na rzecz zatrudnionych w nich osób niepełnosprawnych. W uchwale składu siedmiu sędziów z 14 marca 2005 r., FPS 4/04 (ONSAiWSA 2005, nr 3, poz. 50), Naczelny Sąd Administracyjny wyjaśnił, że podatnicy, których dotyczy ten wyrok Trybunału Konstytucyjnego, mogą ubiegać się o stwierdzenie nadpłaty w podatku na podstawie art. 190 ust. 4 Konstytucji.

7 lutego 2006 r. pozwani wystąpili do Urzędu Skarbowego w M. o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych za rok 2000 w kwocie 27.925.460 zł i za rok 2001 w kwocie 7.742.642,40 zł. Powołali się na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 25 czerwca 2002 r., K 45/01, a jako podstawę naliczenia nadpłaty – art. 190 Konstytucji, art. 74 pkt 1 i art. 72 § 1 pkt 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r. poz. 900, dalej – o.p.). Wraz z wnioskiem pozwani złożyli korekty deklaracji podatkowych.

Decyzjami z 9 marca 2006 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w M. odmówił pozwanym stwierdzenia nadpłaty w podatku, gdyż uznał, że wyrok Trybunału Konstytucyjnego w sprawie K 45/01 nie ma zastosowania do ich sytuacji. Decyzje te zostały uchylone decyzjami Dyrektora Izby Skarbowej w K. z 28 lipca 2006 r., który zarazem stwierdził nadpłatę pozwanym w podatku dochodowym od osób fizycznych. W konsekwencji 25 sierpnia 2006 r. nadpłata wraz z należnymi odsetkami w łącznej kwocie 47.576.415,90 zł została zwrócona pozwanym.

Decyzjami z 28 stycznia 2010 r., utrzymanymi w mocy 23 kwietnia 2010 r. po ponownym rozpoznaniu sprawy, Minister Finansów stwierdził nieważność decyzji Dyrektora Izby Skarbowej z 28 lipca 2006 r. Uznał, że prowadzony przez pozwanym zakład pracy ma status zakładu pracy chronionej na czas nieokreślony i tym samym skutki wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie K 45/01 nie dotyczą sytuacji prawnej pozwanym. Trafność powyższego stanowiska potwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 8 stycznia 2009 r., P 6/07 (OTK A 2009, nr 1, poz. 2). Skargi pozwanym na te decyzje zostały oddalone przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokami z 16 marca 2011 r., a skargi kasacyjne pozwanym od wyroków tego Sądu – przez Naczelny Sąd Administracyjny wyrokami z 2 marca 2012 r.

Decyzjami z 9 lipca 2012 r., wydanymi po stwierdzeniu nieważności poprzednich decyzji kończących postępowanie odwoławcze, Dyrektor Izby

Skarbowej w K. utrzymał w mocy decyzje Naczelnika Urzędu Skarbowego w M. z 9 marca 2006 r., odmawiające pozwanym stwierdzenia nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych za lata 2000 i 2001 r. Wyrokiem z 16 listopada 2012 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w K. oddalił skargi pozwanych na te decyzje, a wyrokiem z 26 maja 2015 r. Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną pozwanych od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z 16 listopada 2012 r., wyrażając przy tym pogląd, że rozstrzygnięcie w przedmiocie odmowy stwierdzenia nadpłaty unicestwia skutki korekty deklaracji podatkowej przez podatnika. W związku z jego wydaniem aktualizuje się pierwotne rozliczenie podatku dokonane w trybie samoobliczenia, bez potrzeby ponownego określania podatku w drodze decyzji. Podatek wykazany w pierwotnie złożonej deklaracji staje się podatkiem do zapłaty, o czym stanowi art. 21 § 2 o.p.

W celu wyegzekwowania świadczeń wypłaconych pozwanym w związku z wydaniem wadliwych decyzji, Naczelnik Urzędu Skarbowego w M. 28 września 2012 r. wystawił przeciwko nim tytuły wykonawcze. Pozwani zgłosili zarzuty we wszczętej na ich podstawie egzekucji administracyjnej. Postanowieniem z 18 października 2012 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w M. odmówił ich uwzględnienia, a Dyrektor Izby Skarbowej w K. postanowieniem z 23 listopada 2012 r., w uwzględnieniu zażalenia pozwanych, uchylił to postanowienie w całości i umorzył postępowanie egzekucyjne ze względu na jego niedopuszczalność.

Oświadczeniem doręczonym pozwanym 21 stycznia 2013 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w M. wezwał ich o zwrot nienależnego świadczenia w wysokości 47.576.415,90 zł.

Sąd Okręgowy uznał, że powód spełnił na rzecz pozwanych świadczenie, którego tytułem był zwrot nadpłaty podatku dochodowego od osób fizycznych, a miało ono podstawę w dwóch decyzjach administracyjnych. Podstawa ta odpadła na skutek stwierdzenia nieważności decyzji orzekających o nadpłacie podatku, a skutki *ex tunc* właściwe stwierdzeniu nieważności decyzji wymagają przyjęcia, że świadczenie przekazane pozwanym nie miało podstawy już w chwili jego spełnienia przez powoda. Odpowiadałoby to sytuacji określonej w art. 410 w związku z art. 405 k.c., gdyby powód nie miał możliwości odzyskania świadczenia na innej drodze. Roszczenia przewidziane prawem cywilnym nie mogą być wykorzystywane

uzupełniająco w obszarach regulowanych prawem podatkowym, gdy prawo to o pewnych kwestiach nie rozstrzyga jednoznacznie, szczególnie gdyby miało to prowadzić do obejścia ustalonych w nim terminów przedawnienia. Powód mógł dochodzić od pozwanych kwoty, którą bezpodstawnie im zwrócił, jako podatku od dochodu osiągniętego przez pozwanych w latach 2000 i 2001 r. Na przeszkodzie temu stanęło przedawnienie ich zobowiązania podatkowego. Aktualnie powód nie może zatem domagać się od pozwanych przy wykorzystaniu instytucji cywilnoprawnych zwrotu świadczenia, które spełnił na ich rzecz.

Wyrokiem z 28 września 2016 r. Sąd Apelacyjny w (...), w uwzględnieniu apelacji powoda od wyroku Sądu Okręgowego, zmienił ten wyrok w ten sposób, że zasądził od pozwanych solidarnie na rzecz powoda kwotę 49.982.609,43 zł z ustawowymi odsetkami od 27 czerwca 2013 r. do 31 grudnia 2015 r. i z odsetkami ustawowymi za opóźnienie od 1 stycznia 2016 r.

Sąd Apelacyjny zaakceptował ustalenia faktyczne Sądu Okręgowego, lecz zakwestionował ocenę prawą sprawy przyjętą przez ten Sąd. Stwierdził, że roszczenie powoda znajduje podstawę w art. 410 § 1 i 2 k.c. w związku z art. 405 k.c., o czym przesądził Sąd Najwyższy w motywach postanowienia z 11 września 2014 r. Skoro powód zwrócił pozwanym nadpłacony podatek dochodowy od osób fizycznych, to na skutek stwierdzenia nieważności decyzji będącej podstawą tego świadczenia zaistniała sytuacja określona w art. 410 w związku z art. 405 k.c. Sąd Apelacyjny podzielił stanowisko powoda, że zobowiązanie podatkowe pozwanych wygasło na skutek jego zapłaty w prawidłowej wysokości w 2002 r., na podstawie złożonego zeznania podatkowego. Późniejsze losy części środków wpłaconych z tego tytułu nie powinny być oceniane przez pryzmat regulacji prawnych, z których obowiązek podatkowy wynikał. Bezpodstawne zwrócenie przez powoda środków przekazanych mu jako podatek, wobec braku pozytywnej regulacji na gruncie prawa podatkowego sposobu odzyskiwania zwróconych w ten sposób środków, przenosi zagadnienie z pola prawa administracyjnego, na grunt prawa cywilnego.

W skardze kasacyjnej od wyroku Sądu Apelacyjnego z 28 września 2016 r. pozwani zarzucili, że orzeczenie to zostało wydane z naruszeniem prawa materialnego (art. 398³ § 1 pkt 2 k.p.c.), to jest: - art. 410 § 1 k.c. w zw. z art. 405 k.c. w zw. z art. 1 k.c. i w zw. z art. 1 k.p.c., art. 2 § 1 i 3 k.p.c., art. 199¹ k.p.c.

i art. 45 ust. 1 Konstytucji przez błędną wykładnię i przyjęcie, że istnienie drogi sądowej w sprawie z powództwa o zwrot bezpodstawnego wzbogacenia (nienależnego świadczenia) determinuje istnienie stosunku cywilnoprawnego między powodem a pozwanym oraz materialnoprawną zasadność powództwa; – art. 410 § 2 k.c. przez zastosowanie go do sytuacji, gdy decyzja administracyjna nie była źródłem powstania wiążącego strony stosunku zobowiązaniowego, a zatem stwierdzenie jej nieważności nie mieści się w ramach kondykcji polegającej na odpadnięciu podstawy prawnej świadczenia (*condictio causa finita*); – art. 410 § 1 i 2 k.c. w zw. z art. 405 k.c. przez zastosowanie do sytuacji, gdy przesunięcie majątkowe powoda było zwrotem świadczenia publicznoprawnego i powodowało restytucję do stanu sprzed wzbogacenia powoda w następstwie zapłaty podatku (wygasłego w dacie wyrokowania); – art. 410 § 1 i 2 k.c. w zw. z art. 405 k.c. w zw. z art. 353 § 1 i 2 k.c. w zw. z art. 1 k.c. oraz w zw. z art. 21 § 2 o.p. w zw. z art. 51 § 1 o.p. i art. 52 § 1 i 2 o.p. w zw. z art. 2 § 1 pkt 1, art. 3a § 1 pkt 1 ustawy z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 1314, dalej – u.p.e.a.) przez błędną wykładnię i przyjęcie, że do zakresu normowania tych przepisów należą również rozliczenia między podatnikiem a Skarbem Państwa z tytułu należności podatkowych oraz że w systemie prawnym brak było i jest innej niż wynikająca z art. 410 § 1 i 2 k.c. w zw. z art. 405 k.c. podstawy do dochodzenia zapłaty żądanej od pozwanych kwoty niż instytucja bezpodstawnego wzbogacenia; – art. 410 § 1 i 2 k.c. w zw. z art. 405 k.c. w zw. z art. 70 § 1 o.p. w zw. z art. 2 i 32 Konstytucji oraz art. 1 Protokołu nr 1 do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka i Podstawowych Wolności przez błędną wykładnię i pominięcie przepisów dotyczących przedawnienia zobowiązań podatkowych pomimo podatkowoprawnej specyfiki rozliczeń stron; – art. 5 k.c. w zw. z art. 2 i 32 Konstytucji przez niezastosowanie.

Pozwani zarzucili też, że zaskarżony wyrok został wydany z naruszeniem prawa procesowego (art. 398³ § 1 pkt 1 k.p.c.), to jest: – art. 365 § 1, art. 366 i 390 § 1 i 2 k.p.c. w zw. z art. 397 § 2 oraz art. 361 k.p.c. przez uznanie, że oddalenie zażalenia na odmowę odrzucenia pozwu wiąże sąd rozpoznający sprawę także co do oceny materialnoprawnej roszczenia; – art. 378 § 1 k.p.c. przez zaniechanie rozpoznania istoty sprawy; – art. 386 § 1 i art. 385 k.p.c. przez uwzględnienie

w całości apelacji powoda; – art. 316 w zw. z art. 391 § 1 k.p.c. przez niewzięcie za podstawę wyrokowania stanu rzeczy istniejącego w chwili zamknięcia rozprawy, w szczególności co do upływu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych pozwanych w podatku dochodowym od osób fizycznych za lata 2000 i 2001 oraz co do istnienia po stronie powoda stanu zubożenia, a po stronie pozwanych stanu bezpodstawnego wzbogacenia; – art. 328 § 2 k.p.c. w zw. z art. 391 § 1 k.p.c. przez wadliwe sporządzenie uzasadnienia wyroku; – art. 386 § 1 w zw. z art. 386 § 4 k.p.c. i art. 176 § 1 Konstytucji; – art. 170 w zw. z art. 193 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 1302, dalej – p.p.s.a.) przez nieuwzględnienie wykładni ordynacji podatkowej przyjętej w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 maja 2015 r., II FSK 1207/13.

Pozwani wnieśli o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy Sądowi Apelacyjnemu do ponownego rozpoznania, a ewentualnie o uchylenie tego wyroku w całości i oddalenie apelacji powoda od wyroku Sądu Okręgowego.

Powód wniósł o oddalenie skargi kasacyjnej.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Zgodnie z poglądem utrwalonym w orzecznictwie, niespełnienie wymagań określonych w art. 328 § 2 w związku z art. 391 § 1 k.p.c. może być uznane za uchybienie mogące mieć wpływ na wynik sprawy tylko wyjątkowo, gdy braki w uzasadnieniu są tak znaczące, że zaskarżone orzeczenie nie poddaje się kontroli kasacyjnej. Zaskarżony przez pozwanych wyrok Sądu Apelacyjnego nie jest dotknięty taką wadą. Z jego uzasadnienia jasno wynika, jakie okoliczności faktyczne Sąd Apelacyjny przyjął za podstawę faktyczną rozstrzygnięcia i jaką ocenę prawną do nich zastosował. Bezzasadnie zatem pozwani zarzucają naruszenie przez Sąd Apelacyjny art. 328 § 2 w związku z art. 391 § 1 k.p.c.

Zarzucając naruszenie art. 385 i 386 § 1 k.p.c. przez uwzględnienie apelacji powoda od wyroku Sądu Okręgowego pomimo jej bezzasadności, skarżący nie wzięli pod uwagę, że te adresowane do sądu drugiej instancji przepisy określają, w jaki sposób ma on rozstrzygnąć sprawę, jeżeli uzna, że apelacja jest bezzasadna albo że podlega uwzględnieniu. O naruszeniu art. 385 k.p.c. można by mówić tylko

wtedy, gdyby Sąd Apelacyjny uznał, że apelacja jest bezzasadna, ale jej nie oddalił, a o naruszeniu art. 386 § 1 k.p.c., gdyby uwzględnił apelację, chociaż zarazem uznał, że nie zachodzą przesłanki do zastosowania § 2, 3 i 4 tego artykułu. Nie może być zatem mowy o naruszeniu art. 386 § 1 k.p.c. w sytuacji, gdy sąd drugiej instancji stosuje ten przepis, bo dostrzegł podstawy do uwzględnienia apelacji.

Uzasadniony natomiast jest zarzut pozwanych, że Sąd Apelacyjny zaniechał wszechstronnej oceny roszczenia powoda, gdyż z uzasadnienia postanowienia wydanego w sprawie przez Sąd Najwyższy wywiódł, iż wystarczającym argumentem za uwzględnieniem powództwa jest stanowisko judykatury, która „generalnie nie wyłącza stosowania przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu do świadczeń o charakterze publicznoprawnym”. Przedmiotem rozstrzygnięcia Sądu Najwyższego – po przejściu do rozpoznania zażalenia, przy rozpoznawaniu którego powstało przedstawione przez Sąd Apelacyjny zagadnienie prawne – była wyłącznie kwestia drogi sądowej w niniejszej sprawie. W postanowieniu z 11 września 2014 r., III CZ 46/14, Sąd Najwyższy wyraził stanowisko, że dla jej dopuszczalności wystarczy odwołanie się przez powoda do zdarzeń prawnych mogących stanowić źródło stosunków cywilnoprawnych i stwierdzenie, iż prawo cywilne wiąże z tymi zdarzeniami roszczenia przez niego dochodzone. Sąd Najwyższy w niniejszej sprawie wskazał, że „skoro powód wywiódł żądanie z instytucji bezpodstawnego wzbogacenia, konstrukcji ściśle cywilistycznej, powołując się na jedną z kondycji uformowanych jeszcze w klasycznym prawie rzymskim prywatnym, to sprawa zainicjowana tym żądaniem, bez względu na jego zasadność lub bezzasadność, ma charakter sprawy cywilnej”, i podkreślił zarazem, iż stanowisko to nie wiąże się z oceną zasadności żądania powoda w żadnym aspekcie.

Moc wiążąca postanowienia Sądu Najwyższego z 11 września 2014 r., III CZ 46/14 – jak trafnie zarzucają skarżący – rozciągała się wyłącznie na ocenioną nim kwestię dopuszczalności drogi sądowej w sprawie, a przypisanie zawartemu w uzasadnieniu postanowienia stwierdzeniu, że „judykatura generalnie nie wyłącza stosowania przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu do świadczeń o charakterze publicznoprawnym” znaczenia przesądzającego o merytorycznej zasadności powództwa stanowi o naruszeniu art. 365 § 1 k.p.c. Z powagi rzeczy osądzonej,

której dotyczy art. 366 k.p.c., korzystają tylko wyroki, jako orzeczenia co do istoty sprawy. Jej skutkiem jest zamknięcie drogi do ponownej merytorycznej oceny sprawy skoro została osądzona. Sąd Apelacyjny nie przypisał takiego charakteru postanowieniu Sądu Najwyższego z 11 września 2014 r., III CZ 46/14, a zatem nie sposób uznać, żeby naruszył i ten przepis w związku z art. 390 § 1 i 2, art. 397 § 2 i art. 361 k.p.c.

Zasady rozliczeń w związku z bezpodstawnym wzbogaceniem zostały pomyślane w prawie cywilnym, jako narzędzie pozwalające na przywrócenie ekonomicznej równowagi między uczestnikami obrotu, zachwianej w związku ze zdarzeniami, które nie usprawiedliwiały dokonanych przesunięć majątkowych. Nauka i orzecznictwo jednolicie przyjmują, że sięgnięcie do przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu, w tym o obowiązku zwrotu nienależnego świadczenia, jest możliwe wtedy, gdy brak innej podstawy prawnej, w świetle której należałoby ocenić łączący strony stosunek prawny. Odpowiedzialność z tytułu bezpodstawnego wzbogacenia ma charakter subsydiarny. Przepisy wyznaczające jej przesłanki i zakres nie mają zatem zastosowania do rozliczeń, o sposobie których rozstrzyga umowa lub ustawa (zob. np. uchwałę Sądu Najwyższego z 22 grudnia 1997 r., III CZP 57/97, OSNC 1998, nr 5, poz. 74, nie publikowane wyroki Sądu Najwyższego z 8 marca 2018 r., II CSK 299/17, z 14 listopada 2014 r., I CSK 726/13, z 7 maja 2009 r., IV CSK 27/09, z 28 marca 2017 r., II CSK 306/16). Nie jest jednak wykluczony zbieg przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu z przepisami o obowiązku naprawienia szkody (art. 414 k.c.), a ustawa w określonych sytuacjach odsyła do ich zastosowania (np. art. 495 k.c.). Jeżeli ustawodawca określi zasady rozliczenia się stron w pewnej sytuacji, to przepisy o bezpodstawnym wzbogaceniu nie mogą być wykorzystywane do korygowania tego rodzaju rozstrzygnięć prawodawcy (zob. wyrok Sądu Najwyższego z 18 sierpnia 2017 r., IV CSK 628/16, nie publ.).

Unormowanie bezpodstawnego wzbogacenia w przepisach kodeksu cywilnego świadczy o tym, że rozliczenia na tej podstawie znajdują zastosowanie w stosunkach cywilnoprawnych, pomiędzy ich podmiotami. Korzystanie z instytucji cywilnoprawnych, w tym i bezpodstawnego wzbogacenia nie jest wykluczone w związku z wykonywaniem przez państwo i związki publicznoprawne zarządu

ich mieniem (tzw. sfera *dominium*) oraz w tych wszystkich przypadkach, gdy ustawodawca powierza organom administrującym do wykonania zadania publiczne zakładając zarazem, że nastąpi to przy wykorzystaniu tzw. cywilnoprawnych form działania. Przepisy o bezpodstawnym wzbogaceniu nie mogą jednak znajdować bezpośredniego zastosowania w relacjach publicznoprawnych opartych na *imperium*, w których w imieniu państwa i innych związków publicznoprawnych występują organy administracji publicznej i organy administrujące, a adresatami ich działań podejmowanych w formach władczych pozostają podmioty zewnętrzne dla administracji. Decyduje o tym nie tylko charakterystyka podmiotów stosunków publicznoprawnych nawiązywanych w formach opartych na *imperium* państwowym, ale i właściwości przedmiotu tych stosunków. Treść uprawnień i obowiązków publicznoprawnych jest zdeterminowana ustawą, tak samo jak mechanizm ich konkretyzacji i wykonania. Na gruncie tych stosunków do ustawodawcy należy nie tylko określenie przesłanek powstania i wygaśnięcia przewidzianych ustawą obowiązków, ale i sankcji lub innych mechanizmów wyrównania możliwego uszczerbku interesu publicznego w związku z ich niewykonaniem.

Niezależnie od powyższego orzecznictwo opowiedziało się za możliwością wykorzystania instytucji cywilnoprawnych, gdy istnieje potrzeba zapewnienia efektywnego wykonania skonkretyzowanych już obowiązków publicznoprawnych albo gdy istnieje potrzeba wyrównania uszczerbków spowodowanych przyjęciem świadczenia ze środków publicznych po odpadnięciu podstawy jego spełnienia, gdy ustawodawca nie określił innego mechanizmu zwrotu świadczenia, który należałoby zastosować wobec jego beneficjenta. W wyroku z 18 kwietnia 2018 r., K 52/16 (OTKA 2018, poz. 28) Trybunał Konstytucyjny wypowiedział się o budzącej wątpliwości w piśmiennictwie (zob. skargę Rzecznika Praw Obywatelskich w sprawie K 52/16) dopuszczalności zastosowania skargi pauliańskiej (art. 527 k.c.) na korzyść wierzyciela świadczenia publicznoprawnego w celu zapewnienia jego zaspokojenia z majątku osoby trzeciej, z którą zobowiązany do tego świadczenia dokonał czynności fraudacyjnej. Konstytucyjność praktyki wykorzystania tego instrumentu w celu ochrony wiarygodności publicznoprawnej Trybunał Konstytucyjny objaśnił tym, że skarga pauliańska ma na celu jedynie zabezpieczenie efektywnego wykonania już istniejącego zobowiązania, jej

zastosowanie – gdy służy ochronie wiarygodności podatkowej – nie prowadzi do wykreowania nowych prawopodatkowych stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu, gdyż przez analogię nie byłoby to możliwe. Z wypowiedzi tej wynika, że skarga pauliańska, tak samo jak inne instytucje prawa cywilnego, nie mogłaby być wykorzystana jako instrument wykreowania albo „odnowienia” obowiązku, który miał pierwotnie publicznoprawne źródło lecz na gruncie prawa publicznego z jakiegokolwiek powodu przestał istnieć.

Trzeba podkreślić, że wykorzystanie instytucji prawa cywilnego w celu zabezpieczenia lub zaspokojenia należności publicznoprawnej nie wpływa na ocenę charakteru zabezpieczanej lub zaspokajanej w ten sposób należności. Pozostaje ona należnością publicznoprawną, jeśli na takiej drodze i przy wykorzystaniu właściwych jej mechanizmów konkretyzacji powstała (zob. uchwałę siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 12 marca 2003 r., III CZP 85/02, OSNC 2003, nr 10, poz. 129 i uchwałę Sądu Najwyższego z 5 października 2001 r., III CZP 46/01, OSNC 2002, nr 7-8, poz. 85, wyrok Sądu Najwyższego z 16 maja 2013 r., IV CSK 616/12, nie publ.).

Z tego, że ustawodawca nie zawsze określa zasady, na których powinno nastąpić rozliczenie lub zwrot świadczenia publicznoprawnego po stwierdzeniu, że podstawa jego spełnienia nie istniała lub odpadła, należałoby wyprowadzić wniosek, iż wprowadza takie regulacje, gdy uznaje je za konieczne (zob. np. art. 140 ustawy z 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, test jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 2204, art. 98 ustawy z 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej, tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 1508 i inne przytoczone w wyroku z 9 marca 2018 r., I CSK 295/17). W tych przypadkach, gdy ustawodawca określił przesłanki zwrotu świadczenia publicznoprawnego i zasady orzekania o nim na drodze administracyjnej, w orzecznictwie sądów powszechnych wyłączna została możliwość skutecznego zgłoszenia żądania zwrotu takiego świadczenia w oparciu o art. 410 w związku z art. 405 k.c. (zob. wyrok Sądu Najwyższego z 24 stycznia 2013 r., V CSK 63/12, nie publ.). W orzecznictwie Sądu Najwyższego, a także sądów administracyjnych, wskazano na możliwość wyjątkowego zastosowania przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu i nienależnym świadczeniu do rozliczeń w związku ze świadczeniami publicznoprawnymi, których podstawa nie istniała lub

odpadała. Sięgnięcie do tych przepisów ma być usprawiedliwione wtedy, gdy za koniecznością rozliczenia przemawiają poważne przesłanki aksjologiczne.

O opowiedzeniu się za taką możliwością przez Sąd Najwyższy w odniesieniu do zwrotu opłat za kraty pojazdu (uchwały Sądu Najwyższego z 16 maja 2007 r., III CZP 35/07, OSNC 2008, nr 7-8, poz. 72 i z 6 czerwca 2012 r., III CZP 24/12, OSNC 2013, nr 1, poz. 5) zadecydowało powołanie się przez osoby, które takie opłaty uiściły na art. 410 w zw. z art. 405 k.c. przed ukształtowaniem się linii orzeczniczej sądów administracyjnych dopuszczającej możliwość żądania zwrotu bezpodstawnie pobranej opłaty na drodze administracyjnoprawnej i pod kontrolą sądów administracyjnych, przy założeniu, że świadczenie o charakterze publicznoprawnym nie może być pobrane, gdy brak ku temu podstawy w przepisach ustawowych. W tych sprawach chodziło zatem o potrzebę udzielenia ochrony sądowej osobom, które – jako adresaci działań władzy publicznej – nie mogły jej uzyskać na innej drodze (zob. też argumentację przytoczoną w wyroku Sądu Najwyższego z 26 listopada 2016 r., I CSK 798/15, nie publ.).

Sąd Najwyższy przyjął jednak także, że przepisy o bezpodstawnym wzbogaceniu mogą być podstawą roszczeń podmiotów prawa cywilnego, w strukturach których działają organy administracji publicznej, które w związku z wykonywaniem zadań publicznych spełniły przewidziane przepisami publicznoprawnymi świadczenia na rzecz zewnętrznych beneficjentów. Dotyczyło to przede wszystkim przypadków, gdy decyzja administracyjna konkretyzująca uprawnienie adresata działań administracji, w tym wysokość świadczenia należnego mu w pewnej sytuacji faktycznej, została wyeliminowana z obrotu już po spełnieniu świadczenia, o którym orzekała (zob. uchwały Sądu Najwyższego z 27 kwietnia 1995 r., III CZP 46/95, OSNC 1995, nr 7-8, z 21 maja 1984 r., III UZP 20/84, OSNCP 1985, nr 1, poz. 3).

W wyroku z 9 marca 2018 r., I CSK 295/17 (OSNC ZD 2018, nr 3, poz. 49) Sąd Najwyższy nie wykluczył zastosowania przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu do roszczenia o zwrot równowartości wypłaconej bezpodstawnie – w wyniku błędu organu podatkowego – nadpłaty podatku dochodowego od osób prawnych, gdy w przepisach prawa podatkowego i ordynacji podatkowej ustawodawca nie określił innej drogi, na której rozliczenie powinno nastąpić.

Stanowisko to nie jest kontrowersyjne, gdy błąd organu podatkowego sprowadzał się raczej do omyłkowego działania urzędnika w warunkach takich, jak opisane w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 27 października 2011 r., I FSK 1680/10 (nie publ.), gdy nie sposób go wiązać z realizacją kompetencji publicznoprawnych w sposób wyznaczony przez ustawodawcę.

Trzeba dostrzec, że gdy wydanie aktu administracyjnego jest zdarzeniem kreującym stosunek cywilnoprawny i uzasadniającym spełnienie na rzecz strony świadczenia właściwego dla tego stosunku, to późniejsze jego wzruszenie należy niewątpliwie uznać za zdarzenie równoważne odpadnięciu podstawy świadczenia i usprawiedliwiające zażądanie jego zwrotu stosownie do przepisów o nienależnym świadczeniu; w rozważanym stosunku cywilnoprawnym znajdują one zastosowanie wprost. Jeżeli jednak wzruszony następnie akt administracyjny nie miał cech zdarzenia rodzącego stosunek cywilnoprawny, gdyż sytuacja faktyczna, którą konkretyzował miała doniosłość wyłącznie dla prawa publicznego i przez to prawo była regulowana, to zastosowanie do rozliczenia między organem administracji (zwykle zresztą podmiotem prawa publicznego, a nie cywilnego) i adresatem jego działania przepisów o nienależnym świadczeniu nastąpiłoby przez analogię, której dopuszczalność w prawie publicznym jest kwestionowana. Organy administracji publicznej orzekające w niniejszej sprawie, uznawszy, że art. 52 § 1 pkt 1 o.p. w zw. z art. 73 § 2 o.p. w brzmieniu obowiązującym przed 2015 r. dotyczy wyłącznie przypadków zwrotu nadpłaty wykazanej w zeznaniu podatkowym albo deklaracji podatkowej, nie zdecydowały się na zastosowanie tej podstawy prawnej przez analogię do rozliczenia z pozwanymi, którym zwróciły opłatę na podstawie następnie wzruszonej decyzji. Odwołanie się do przepisów prawa cywilnego jako podstawy roszczeń mających przysługiwać podmiotowi publicznoprawnemu w stosunku do osoby, wobec której podmiot ten realizuje kompetencje władcze nie może prowadzić do kreowania w tych relacjach *per analogiam* nieprzewidzianych przez ustawodawcę praw i obowiązków.

Przesunięcia majątkowe dokonywane przez strony w niniejszej sprawie, w związku z którymi pozostaje roszczenie zgłoszone przez powoda miały podstawę w prawie podatkowym, którego przepisy są niewątpliwie źródłem stosunków publicznoprawnych. U podstaw tych przesunięć leżało jednostronne, niewiążące

skonkretyzowanie przez pozwanych w złożonych przez nich deklaracjach należnego budżetowi państwa podatku za lata 2000 i 2001 r., zapłacenie tego podatku przez pozwanych, a następnie wydanie decyzji określającej wysokość nadpłaty pozwanych w podatku dochodowym za lata 2000 i 2001, zwrócenie im teźże nadpłaty z odsetkami przez organy podatkowe oraz wzruszenie decyzji określającej wysokość nadpłaty oraz nieudana próba wyegzekwowania zwróconej pozwanym nadpłaty. Odpowiedź na pytanie, czy w związku z powyższymi zdarzeniami powód może wykorzystać przepisy o bezpodstawnym wzbogaceniu jako podstawę domagania się od pozwanych, by zwrócili świadczenie przekazane im jako nadpłata podatku wymaga przeanalizowania konsekwencji powyższych zdarzeń według prawa podatkowego, określenia natury stosunku prawnego, który powstał w ich następstwie i rozważania, czy ten stosunek może być oceniany na podstawie przepisów cywilnoprawnych o nienależnym świadczeniu. Sąd Apelacyjny orzekający w niniejszej sprawie uchylił się od dokonania tego rodzaju ocen, gdy tymczasem muszą one poprzedzić udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy świadczenie przekazane pozwanym należy oceniać jako nienależne na gruncie art. 410 w zw. z art. 405 k.c., z zachowaniem zasady aktualności wyrażonej w art. 316 § 1 k.p.c.

Definicja nadpłaty w podatku została ustalona w art. 72 o.p. W wyroku z 9 marca 2018 r., I CSK 295/17, w nawiązaniu do przytoczonych wypowiedzi orzecznictwa i doktryny, Sąd Najwyższy stwierdził, że nadpłata podatku 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 zatem 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 wystąpienia i wysokości nadpłaty, terminy, w jakich

powinno dojść do jej zwrotu lub innego rozliczenia z podatnikiem, oprocentowanie nadpłat, a także terminy wygaśnięcia prawa do zwrotu nadpłaty oraz złożenia wniosku o zwrot nadpłaty (art. 72-80 o.p.).

Publicznoprawny charakter nadpłaty podatku zadecydował o wyłączeniu w orzecznictwie możliwości zastosowania w odniesieniu do uprawnienia związanego z jej stwierdzeniem i rozliczeniem z podatnikiem przepisów o cesji wierzytelności (art. 509 k.c.) (zob. uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 26 listopada 2003 r., III CZP 84/03, OSNC 2005, nr 1, poz. 5) oraz potrąceniu (zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 13 kwietnia 2005 r., IV CK 653/04, nie publ.). W wyroku z 10 marca 2004 r., IV CK 113/03 (nie publ.) Sąd Najwyższy wykluczył natomiast możliwość zastosowania przepisów o nienależnym świadczeniu (art. 410 w zw. z art. 405 k.c.) do roszczenia o odsetki od pobranych odsetek za zwłokę od nienależnej zaległości podatkowej oraz od kosztów egzekucyjnych, skoro w samej ustawie podatkowej ustawodawca nie zawarł stosownego wyraźnego odesłania do tych przepisów.

W świetle prawa podatkowego należy także oceniać należność, którą organ podatkowy identyfikuje jako podlegającą zapłacie na jego rzecz, gdyby nienależnie zwrócił podatnikowi kwotę, którą uznał za nadpłatę w podatku. Także ta należność stanowi element rozliczeń mających źródło w obowiązku podatkowym i związanym z nim zobowiązaniu podatkowym, co oznacza, że jej stwierdzenie nie może nastąpić w oderwaniu od odpowiedzi na pytanie o istnienie obowiązku i zobowiązania podatkowego. Podstawą spełnienia świadczenia będącego zwróceniem podatnikowi kwoty, którą ten uprzednio zapłacił jako podatek są przepisy prawa podatkowego, obligujące organ podatkowy do działania ze względu na założenie, że publicznoprawne świadczenie na rzecz budżetu może pozostać przy jego odbiorcy tylko o tyle, o ile zostało spełnione stosownie do istniejącej podstawy i w prawidłowej wysokości. Przepisy określające zasady ustalenia i zwrotu nadpłaty podatku są w prawie podatkowym i w relacji organ podatkowy – podatnik odpowiednikiem przepisów stanowiących podstawę cywilnych roszczeń o zwrot nienależnego świadczenia. W związku jednak z tym, że w otwartym terminie do określenia ostatecznej wysokości zobowiązania podatkowego może dojść do zdarzeń, które podważą wcześniej dokonane ustalenie jego wysokości

(deklaracja, korekta deklaracji, decyzja, wzruszenie decyzji), ustawodawca określił także zasady kwalifikowania przez organy podatkowe nienależnie wykazanej, zwróconej lub inaczej rozliczonej nadpłaty podatku. Taką nadpłatę w art. 52 o.p. ustawodawca zrównał z zaległością podatkową i określił, w jaki sposób powinna być rozliczona z podatnikiem lub dochodzona od niego.

Ocena zasadności żądania zgłoszonego w niniejszej sprawie musi być poprzedzona rozważeniem, czy art. 52 o.p. miał zastosowanie w relacjach między organem podatkowym a pozwanymi, jako podatnikami po wzruszeniu decyzji stwierdzających nadpłatę w podatku dochodowym zapłaconym przez pozwanych za lata 2000 i 2001 oraz zwróceniu im kwoty odpowiadającej wysokości tej nadpłaty. Ocena ta powinna uwzględniać kontekst przesłanek decydujących o istnieniu zobowiązania podatkowego, w jakim pozostaje określenie wysokości nadpłaty w podatku, w tym także wypowiedzi na jego temat w orzeczeniach organów administracji i sądu administracyjnego wydanych w sprawach administracyjnych, w których stronami byli pozwani.

Przyjęcie, że w sprawie istnieje droga sądowa, gdyż powód zgłosił roszczenie przewidziane przepisami kodeksu cywilnego, a na drodze administracyjnej nie może – z braku ku temu podstawy – uzyskać ochrony tych samych interesów, które chroni roszczenie ustalone w art. 410 w zw. z art. 405 k.c., nie oznacza, że roszczenie powoda rzeczywiście może mieć oparcie w powołanych przepisach i podlega uwzględnieniu. Powód niewątpliwie domaga się zasądzenia na swoją rzecz należności, którą przekazał pozwany jako nadpłatę podatku, a zatem ze wskazaniem na tytuł publicznoprawny, tak gdy chodzi o jego świadczenie, jak i świadczenie pozwanych, które zwrócił uznając je za nadmierne, nieznajdujące oparcia w przepisach wyznaczających granice obciążającego ich podatku. Stosunki prawnopodatkowe są regulowane przez przepisy prawa podatkowego określające zdarzenia decydujące o ich powstaniu, właściwe im konsekwencje, ale także mechanizm ich ustalania odmienny od działającego w prawie prywatnym. Zaakceptowanie możliwości oparcia na podstawie przepisów o nienależnym świadczeniu roszczenia powoda o zasądzenie od pozwanych kwoty, którą im zwrócił jako nadpłatę podatku, z odwołaniem się do argumentu, że art. 52 o.p. przed znowelizowaniem go ustawą z 10 września 2015 r. o zmianie ustawy -

Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1649) nie stanowił podstawy zakwalifikowania na równi z zaległością podatkową kwoty nadpłaty zwróconej w okolicznościach ustalonych w niniejszej sprawie, wymaga przytoczenia poważnych argumentów aksjologicznych usprawiedliwiających udzielenie powodowi ochrony prawnej w oparciu o przepisy o nienależnym świadczeniu. Sąd Apelacyjny nie przytoczył za zajęтым stanowiskiem żadnych argumentów.

Ocena argumentów przytaczanych w orzecznictwie za stanowiskiem o dopuszczalności stosowania przepisów o nienależnym świadczeniu do żądania zasądzenia na rzecz Skarbu Państwa równowartości nadpłaty, którą organ podatkowy zwrócił podatnikowi na podstawie następnie wzruszonej decyzji (zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 13 kwietnia 2005 r., IV CK 653/04, nie publ.) musi uwzględnić, że udzielona ochrona dotyczy podmiotu, który korzysta z kompetencji do władczego kształtowania sytuacji osoby, przeciwko której kieruje roszczenie, a w ich ramach może określić przesłanki powstania i wysokość obowiązków podatkowych, przesłanki i zasady konkretyzacji zobowiązań podatkowych, weryfikowania sposobu, w jaki zostały wykonane oraz wdrażania środków przymusu w celu ich wykonania. Powinien przy tym zachować taki standard tworzenia prawa, który pozwoli podatnikom na racjonalne planowanie działalności nie tylko w roku podatkowym, ale i w dłuższej perspektywie oraz na przewidzenie konsekwencji podjętych działań i zaniechań, o czym wypowiedział się Trybunał Konstytucyjny m.in. w wyroku z 25 czerwca 2002 r., K 45/01. Niepewności sytuacji podatnika nie powinna pogłębiać skomplikowana i rozciągnięta w czasie procedura zmierzająca do ustalenia ostatecznej wysokości jego zobowiązań na rzecz budżetu i niestabilność zapadających w niej rozstrzygnięć. Powstaje zatem kwestia, czy ochrona podmiotu korzystającego z takiego zakresu uprawnień w stosunku prawnym, którego dotyczy zgłoszone roszczenie powinna obejmować nadto jeszcze instrumenty przewidziane w prawie cywilnym i oddane do dyspozycji uczestnikom tego obrotu.

Wykorzystanie przepisów prawa cywilnego o bezpodstawnym wzbogaceniu w celu udzielenia ochrony uprawnionemu do pobierania podatków w relacji do zobowiązanego do ich zapłaty ma miejsce przez analogię, a jej stosowanie

w prawie publicznym jest wątpliwe. Gdyby nawet w rozważanym przypadku opowiedzieć się za jej dopuszczalnością (jak to uczynił Sąd Najwyższy w wyroku z 9 marca 2018 r., I CSK 295/17 w podobnej sprawie), to zastosowanie przez analogię przepisów o nienależnym świadczeniu do żądania zwrotu nadpłaty podatku zwróconej podatnikowi na podstawie wzruszonej następnie decyzji administracyjnej, w sytuacji, do której nie znajdował zastosowania art. 72 o.p. w brzmieniu obowiązującym w czasie właściwym do rozliczeń, nie może prowadzić do zaspokojenia na podstawie art. 405 w zw. z art. 410 k.c. żądań odnoszących się do zobowiązań podatkowych, które w świetle regulujących te zobowiązania przepisów podatkowych należałoby uznać za przedawnione. Brak jest przy tym podstaw do określenia przez sąd powszechny we własnym zakresie niewynikających z ustawy terminów przedawnienia dla roszczeń o zasądzenie kwoty nadpłaty zwróconej podatnikowi na podstawie następnie wzruszonej decyzji określającej wysokość takiej nadpłaty.

Mając powyższe na uwadze, na podstawie art. 398¹⁵ § 1 oraz – co do kosztów postępowania – art. 108 § 2 w związku z art. 398²¹ i art. 391 § 1 k.p.c., orzeczono jak w sentencji.

aj