

POSTANOWIENIE

12 września 2024 r.

Sąd Najwyższy w Izbie Cywilnej w składzie:

SSN Tomasz Szanciło (przewodniczący)

SSN Maciej Kowalski

SSN Piotr Telusiewicz (sprawozdawca)

po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym 12 września 2024 r. w Warszawie
skargi kasacyjnej Burmistrza Miasta Ł.

od postanowienia Sądu Apelacyjnego w Katowicach

z 14 września 2020 r., I ACz 306/20,

w sprawie z powództwa Burmistrza Miasta Ł.

przeciwko S. spółce akcyjnej w B.

o ustalenie,

**uchyla zaskarżone postanowienie w całości i przekazuje
sprawę do ponownego rozpoznania Sądowi Apelacyjnemu
w Katowicach, pozostawiając temu Sądowi rozstrzygnięcie
o kosztach postępowania kasacyjnego.**

Maciej Kowalski

Tomasz Szanciło

Piotr Telusiewicz

Burmistrz Miasta Ł. wystąpił przeciwko S. spółce akcyjnej w B. z powództwem o ustalenie na podstawie art. 199a § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (aktualnie: tekst jedn. Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.; dalej: o.p.) i art. 189¹ k.p.c. Po sprecyzowaniu powództwa, pismem z 15 października 2019 r., domagał się ustalenia nieistnienia prawa pozwanej do składników majątkowych byłej K. w postaci należności pozabilansowych z tytułu

zapłaconego spornego podatku od nieruchomości za 2008 r. na rachunek Miasta Ł. Jako żądanie ewentualne wskazał ustalenie nieistnienia wierzytelności pozwanej wobec powoda o zapłatę kwoty 1 925 821,56 zł jako zwrotu nienależnego świadczenia stanowiącego nadpłatę podatku od nieruchomości za 2008 r., zapłaconej przez K. S.A. w K. na podstawie decyzji Burmistrza Miasta Ł. z 11 grudnia 2013 r., nr [...] oraz decyzji Burmistrza Miasta Ł. z 12 września 2014 r., nr [...].

W uzasadnieniu pozwu powód podał, że K. była właścicielką budowli zlokalizowanych w podziemnych wyrobiskach górniczych. Budowle te stanowiły wówczas przedmiot opodatkowania z tytułu podatku od nieruchomości. Wskutek postępowań podatkowych K. uiściła nadpłatę podatku w kwocie 1 174 030,99 zł z tytułu należności głównej oraz kwotę 751 790,56 zł z tytułu odsetek za zwłokę, tj. łącznie kwotę 1 925 821,56 zł. W połowie 2017 r. K. uległa podziałowi, na podstawie art. 529 § 1 pkt 3 k.s.h., a jej majątek został przeniesiony na dwie nowo powstałe spółki: N. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością oraz H. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Powód wskazał, że 30 stycznia 2019 r. do Urzędu Miasta w Ł. wpłynęło pismo pozwanej, w którym spółka wskazała numer rachunku bankowego do zwrotu nadpłaconego podatku wraz z oprocentowaniem. W odpowiedzi Burmistrz Miasta Ł. zwrócił się o przedstawienie dokumentów niezbędnych do ustalenia stanu faktycznego dotyczącego następstwa prawnego pozwanej w zakresie przydzielonych jej składników majątkowych, przy czym pozwana odmówiła przedstawienia dokumentów i złożenia wyczerpujących wyjaśnień, które pozwoliłyby organom podatkowym na ocenę. Powód wskazał przy tym, że pozwana w korespondencji przyznała, iż w ramach podziału nie nabyła budowli zlokalizowanych w podziemnych wyrobiskach górniczych, które zostały opodatkowane w latach poprzednich w stosunku do K.

Postanowieniem z 29 kwietnia 2020 r. Sąd Okręgowy w Katowicach: odrzucił pozew w zakresie żądania głównego (pkt 1), odrzucił pozew w zakresie żądania ewentualnego (pkt 2), oddalił wniosek powoda o zezwolenie na złożenie pisma przygotowawczego (pkt 3), orzekł o kosztach postępowania (pkt 4).

Uzasadniając powyższe rozstrzygnięcie, Sąd Okręgowy wskazał, że zgodnie z art. 199 § 1 pkt 1 k.p.c. sąd odrzuca pozew, jeżeli droga sądowa jest niedopuszczalna. Droga sądowa jest dopuszczalna, jeżeli powód opiera swoje roszczenia na zdarzeniach prawnych, które mogą stanowić źródło stosunków cywilnoprawnych. W ocenie Sądu Okręgowego analiza roszczeń powoda jednoznacznie wskazuje, że sprawa nie ma charakteru sprawy cywilnej w rozumieniu art. 1 k.p.c. W zasadzie każde roszczenie procesowe sformułowane jako żądanie zasądzenia, ustalenia lub ukształtowania stosunku prawnego, niezależnie od jego merytorycznej zasadności, jest objęte drogą sądową, jeżeli dotyczy podmiotów, których pozycja w ramach tego stosunku prawnego jest równorzędna. W rozpoznawanej sprawie tak jednak nie jest.

Sąd pierwszej instancji powołał również art. 199a § 3 o.p., zgodnie z którym, jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania, w szczególności zeznań strony, chyba że strona odmawia zeznań, wynikają wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, organ podatkowy występuje do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego lub prawa. Sąd Okręgowy stwierdził, że z powołanego przepisu wynika, iż zasadą jest wyposażenie organu podatkowego w uprawnienia orzecznicze w kwestii istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa. Wystąpienie do sądu powszechnego w sytuacji, gdy pomimo przeprowadzenia postępowania dowodowego pozostają wątpliwości w powyższym zakresie, stanowi wyjątek. Podstawa wystąpienia z powództwem do sądu powszechnego wynika z art. 189¹ k.p.c., zgodnie z którym uprawnienie przewidziane w art. 189 k.p.c. przysługuje również, w toku prowadzonego postępowania, organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej, jeżeli ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa jest niezbędne dla oceny skutków podatkowych. Sąd Okręgowy przyjął, że pomimo wprowadzenia art. 199a § 3 o.p., organ podatkowy nie został zwolniony z kwalifikowania zdarzeń na gruncie prawa podatkowego oraz oceny skutków prawnopodatkowych, jakie wywołują.

W uzasadnieniu postanowienia pierwszej instancji wskazano ponadto, że nadpłata, uregulowana w art. 72 o.p., jako nadwyżka świadczenia spełnionego

w zamiarze zapłaty podatku nad wysokością zobowiązania podatkowego, jest kategorią prawa podatkowego. Należność z tytułu nadpłaty ma charakter publicznoprawny, czego odzwierciedleniem jest jej kompleksowa regulacja w przepisach ordynacji podatkowej (art. 72-80). Unormowano tam między innymi kwestię stwierdzenia obowiązku nadpłaty podatku, wobec czego stosowanie w tym zakresie przepisów prawa cywilnego stanowiłoby ingerencję w autonomię prawa podatkowego. W szczególności według art. 93c § 1 o.p. osoby prawne przejmujące lub osoby prawne powstałe w wyniku podziału wstępują, z dniem podziału lub z dniem wydzielenia, we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki osoby prawnej dzielonej, pozostające w związku z przydzielonymi im w planie podziału składnikami majątku. Według art. 93c § 2 o.p. przepis § 1 stosuje się, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie albo podziale przez wyodrębnienie – także majątek osoby prawnej lub spółki komandytowo-akcyjnej dzielonej, stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa.

W konsekwencji Sąd Okręgowy stwierdził, że spór w rozpoznawanej sprawie jest w rzeczywistości związany z roszczeniem o zwrot nadpłaty podatku od nieruchomości. Sprawa ta nie może być uznana za sprawę cywilną. Zagadnienie następstwa prawnego w zakresie prawa z tytułu zwrotu nadpłaty należności podatkowych zostało wyczerpująco uregulowane w przepisach Ordynacji podatkowej. Również art. 199a o.p. nie stanowi podstawy dochodzenia roszczeń określonych pozwem, ponieważ na podstawie tego przepisu można domagać się jedynie ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa o charakterze cywilnoprawnym. Za takie nie można uznać ustalenia kwestii następstwa prawnego w zakresie prawa do zwrotu nadpłaty podatku przysługującego poprzednikowi prawnemu, które to ustalenie należy do sfery publicznoprawnej.

Postanowieniem z 14 września 2020 r. Sąd Apelacyjny w Katowicach oddalił zażalenie powoda.

W uzasadnieniu Sąd Apelacyjny stwierdził, że w znacznej części nie podziela motywów zaskarżonego postanowienia. Odwołując się do art. 189¹ k.p.c.

i art. 199a § 3 o.p., skoncentrował swoje wywody wokół przesłanek dopuszczalności wytoczenia powództwa o ustalenie na podstawie tych przepisów. Podzielił pogląd, że organ podatkowy ma obowiązek wystąpienia z takim powództwem, jeżeli w wyniku przeprowadzonego postępowania podatkowego pozostały niedające się usunąć wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe. O wątpliwościach można mówić tylko wówczas, gdy w sprawie zostały zgromadzone dowody, które wątpliwości takie nasuwają. Jeżeli natomiast właściwy organ nie ma wątpliwości, a mimo wszystko decyduje się na wytoczenie powództwa w celu formalnego potwierdzenia swojego stanowiska, sprawa nie ma charakteru cywilnego. Jest sprawą podatkową i nie może być przedmiotem rozstrzygnięcia sądu powszechnego. Brak wspomnianych wątpliwości w konsekwencji skutkuje odrzuceniem pozwu.

Na podstawie uzasadnienia pozwu Sąd Apelacyjny stwierdził, że powód nie miał wątpliwości co do tego, że pozwana spółka nie jest następcą prawnym K. w zakresie nadpłat podatku od nieruchomości. Z tego względu nie zostały spełnione przesłanki określone w art. 199a § 3 o.p., co skutkuje odrzuceniem pozwu.

Od powyższego postanowienia skargę kasacyjną wywiódł powód, zaskarżając to postanowienie w całości.

Skarżący oparł skargę na zarzutach naruszenia przepisów:

- art. 316 § 1 w zw. z art. 391 § 1 k.p.c. i art. 397 § 3 k.p.c. oraz art. 382 w zw. z art. 397 § 3 k.p.c. oraz art. 321 § 1 w zw. z art. 397 w zw. z art. 125 § 1 k.p.c., art. 126 § 1 k.p.c., art. 187 § 1 pkt 2 k.p.c.,
- art. 199 § 1 w zw. z art. 2 § 1 k.p.c. i art. 199a § 3 o.p. w zw. z art. 189¹ w zw. z art. 189 k.p.c.,
- art. 189¹ k.p.c. i art. 199a § 3 o.p.,
- art. 199a § 3 o.p.,
- art. 189¹ k.p.c.

Skarżący wniósł o uchylenie w całości zaskarżonego postanowienia i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi Apelacyjnemu

w Katowicach oraz o zasądzenie od pozwanego na rzecz powoda zwrotu kosztów postępowania według norm przepisanych.

W odpowiedzi na skargę pozwany wniósł o oddalenie skargi kasacyjnej oraz o zasądzenie od powoda na rzecz pozwanego zwrotu kosztów postępowania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Według art. 189 k.p.c. powód może żądać ustalenia przez sąd istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, gdy ma w tym interes prawny. Zgodnie zaś z art. 189¹ k.p.c. uprawnienie, o którym mowa w art. 189, przysługuje również, w toku prowadzonego postępowania, organowi podatkowemu, jeżeli ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa jest niezbędne dla oceny skutków podatkowych.

Powyższe przepisy pozostają w związku z art. 199a § 3 o.p., zgodnie z którym jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania, w szczególności zeznań strony, chyba że strona odmawia składania zeznań, wynikają wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, organ podatkowy występuje do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego lub prawa.

Artykuł 189¹ k.p.c. i art. 199a o.p. zostały wprowadzone ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 143, poz. 1199), która weszła w życie 1 września 2005 r. W uzasadnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 14 czerwca 2006 r., K 53/2006, stwierdzającego zgodność art. 199a § 3 o.p. i art. 189¹ k.p.c. z art. 2 i 22 Konstytucji, wskazano, że organ podatkowy oraz organ kontroli skarbowej mogą co do zasady samodzielnie ustalać istnienie lub nieistnienie stosunku prawnego lub prawa. Organ prowadzący postępowanie powinien dołożyć starań w celu zebrania niezbędnych dowodów i wszechstronnego wyjaśnienia sprawy. Gdy zgromadzony materiał dowodowy pozostawia wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, powstaje obowiązek wystąpienia do sądu powszechnego. Wątpliwości takie mogą mieć miejsce w szczególności, gdy twierdzenia stron nie znajdują potwierdzenia w innych dowodach lub gdy twierdzenia kontrahentów są rozbieżne. Jeżeli natomiast wątpliwości takie nie

powstają, organ nie ma obowiązku wystąpienia do sądu i może samodzielnie rozstrzygnąć kwestię istnienia stosunku prawnego lub prawa dla potrzeb prowadzonego postępowania.

W uzasadnieniu powołanego wyroku Trybunał Konstytucyjny stwierdził też, że art. 199a § 3 o.p. ma na celu rozdzielenie kompetencji w zakresie ustalenia określonych okoliczności istotnych z punktu widzenia prawa podatkowego między sądy powszechne a organy administracji publicznej prowadzące postępowanie w sprawach podatkowych. Według tego przepisu ustalenie istnienia stosunku prawnego lub prawa należy do sądu powszechnego, natomiast dokonanie wszelkich innych ustaleń oraz określenie ich konsekwencji w decyzji administracyjnej – do właściwych organów administracji publicznej.

W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że istnienie wątpliwości, o których mowa w art. 199a § 3 o.p., należy interpretować w kategoriach obiektywnych (zob. m.in. wyroki NSA: z 3 marca 2023 r., I FSK 1591/22; z 10 lutego 2023 r., II FSK 1490/20; z 5 października 2022 r., I FSK 2457/18; z 11 sierpnia 2022 r., I FSK 1618/18; z 29 sierpnia 2019 r., II FSK 3281/17). Niewystąpienie do sądu powszechnego z powództwem o ustalenie pomimo obiektywnie istniejących wątpliwości może stanowić naruszenie art. 199a § 3 o.p., podlegające kontroli w postępowaniu sądowo-administracyjnym.

Odrębnym zagadnieniem pozostaje jednak kwestia dopuszczalności rozpoznania przez sąd powszechny powództwa organu podatkowego o ustalenie, w sytuacji gdy wspomniane wątpliwości nie występują. W uzasadnieniu wyroku z 18 stycznia 2013 r. (IV CSK 322/12, OSNC 2013, nr 9, poz. 109) Sąd Najwyższy przyjął, że zaistnienie wątpliwości, obligujących organ do wystąpienia z powództwem, o którym mowa w art. 189¹ k.p.c., podlega kontroli jedynie w postępowaniu w sprawie podatkowej. Uznanie przez organ podatkowy, że takie wątpliwości zachodzą jest wiążące dla sądu powszechnego, do którego powództwo organu wpłynęło. Powyższe stanowisko jest wyrażane również w doktrynie.

W związku z powyższym nie można zgodzić się z poglądem wyrażonym w uzasadnieniu zaskarżonego postanowienia w zakresie, w jakim przesłanka występowania wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub

prawa, z którym związane są skutki podatkowe, stanowi przesłankę wszczęcia postępowania i merytorycznego rozpoznania sprawy, a jej brak skutkować powinien odrzuceniem pozwu.

Ubocznie można zauważyć, że o braku wątpliwości po stronie organu podatkowego jedynie w ograniczonym zakresie wnioskować można na podstawie treści pozwu. To przecież powoda obciąża obowiązek jednoznacznego sformułowania żądania pozwu, przedstawienia twierdzeń i dowodów na ich poparcie. Treść pozwu ze swojej istoty ma charakter kategoryczny, zawiera sformułowania, które nie nasuwają wątpliwości. Cecha ta jednak odnosi się do przedstawienia stanowiska przez stronę powodową. Sposób sformułowania pozwu oraz jednoznaczne stanowisko powoda nie wyklucza jednak faktu zaistnienia wątpliwości w postępowaniu podatkowym, czyli w pierwszym etapie weryfikowania istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa. Zatem wadliwie, na podstawie uzasadnienia pozwu, Sąd Apelacyjny stwierdził, że powód nie miał wątpliwości co do tego, że pozwana spółka nie jest następcą prawnym K. w zakresie nadpłat podatku od nieruchomości. Ostatecznie jednak, w rozpoznawanej sprawie, ma to znaczenie drugorzędne, gdyż „istnienie wątpliwości” nie stanowi przesłanki dopuszczalności merytorycznego rozpoznania sprawy.

W sprawie nie zachodzi zatem potrzeba ustalania czy powód miał wątpliwości co do tego, że pozwana spółka nie jest następcą prawnym K. w zakresie nadpłat podatku od nieruchomości. Niezbędne było natomiast ustalenie czy zaistniała negatywna przesłanka procesowa uniemożliwiająca merytoryczne rozpoznanie sprawy.

Mając powyższe na względzie, na podstawie art. 398¹⁵ § 1 k.p.c., orzeczono jak w sentencji postanowienia, pozostawiając rozstrzygnięcie o kosztach postępowania kasacyjnego w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie (art. 108 § 2 k.p.c.

Maciej Kowalski

Tomasz Szanciło

Piotr Telusiewicz

[ał]

(M.M.)