



WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 28 lutego 2023 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Jacek Grela (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Mariusz Łodko

SSN Tomasz Szanciło

w sprawie z powództwa Skarbu Państwa - Naczelnika Urzędu Skarbowego w K.
przeciwko T. F. spółce akcyjnej w K.

o zapłatę,

po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym 28 lutego 2023 r.

w Izbie Cywilnej w Warszawie,

skargi kasacyjnej powoda

od wyroku Sądu Apelacyjnego w Krakowie

z 15 września 2017 r., sygn. akt I ACa 444/17,

- 1. oddala skargę kasacyjną;**
- 2. zasądza od powoda na rzecz pozwanej kwotę 12500 (dwanaście tysięcy pięćset) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.**

UZASADNIENIE

Skarb Państwa, reprezentowany przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w K., domagał się od T. spółki akcyjnej w K. zapłaty 22 820 519,51 zł wraz z odsetkami ustawowymi liczonymi od 17 maja 2014 r.

Wyrokiem z 4 grudnia 2015 r. Sąd Okręgowy w Krakowie oddalił powództwo.

Wyrokiem z 15 września 2017 r. Sąd Apelacyjny w Krakowie oddalił apelację powoda.

Sąd drugiej instancji ustalił, że pozwana jest następcą prawnym spółki T. spółki akcyjnej. Pozwana złożyła zeznanie podatkowe o podatku dochodowym od osób prawnych za 2001 r. i na tej podstawie uiściła należny podatek. Kwota podatku wynikająca z zeznania nie była kwestionowana przez organ podatkowy.

Na skutek wniosku pozwanej z 25 sierpnia 2005 r. o stwierdzenie nadpłaty, złożonego z odwołaniem się do treści wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 25 czerwca 2002 r., K 45/01, naczelnik [...] Urzędu Skarbowego w K. wydał decyzję nr [...] odmawiającą stwierdzenia nadpłaty. W wyniku rozpoznania złożonego przez spółkę odwołania dyrektor Izby Skarbowej w K., decyzją z 25 stycznia 2006 r. nr [...] uchylił decyzję naczelnika Urzędu Skarbowego, stwierdzając nadpłatę. Na podstawie tej decyzji doszło 13 lutego 2006 r. do zwrotu żądanej nadpłaty wraz z oprocentowaniem w łącznej kwocie 19 536 283 zł.

Decyzją z 14 kwietnia 2010 r., znak: [...], Minister Finansów stwierdził z urzędu nieważność decyzji z 25 stycznia 2006 r., powołując się na to, że prowadzony przez pozwaną zakład pracy posiada status zakładu pracy chronionej na czas nieokreślony i tym samym jej sytuacja prawna nie mieści się w zakresie objętym skutkami powołanego wyżej wyroku Trybunału Konstytucyjnego, a trafność takiego stanowiska ma potwierdzać z kolei wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8 stycznia 2009 r., P 6/07. Decyzją z 28 czerwca 2010 r., znak: [...], Minister Finansów utrzymał w mocy poprzednią decyzję. Wyrokiem z 6 kwietnia 2011 r., III SA/Wa 2273/10, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie oddalił skargę pozwanej na powyższą decyzję, natomiast wyrokiem z 2 marca 2012 r., II FSK 1849/11, Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną.

Na skutek ponownego rozpoznania odwołania pozwanej od decyzji naczelnika [...] Urzędu Skarbowego w K. z 19 października 2005 r., odmawiającej stwierdzenia

nadpłaty, która w wyniku powyższego postępowania pozostała w obrocie prawnym jako decyzja nieostateczna, dyrektor Izby Skarbowej w K. 10 lipca 2012 r., decyzją nr [...], utrzymał ją w mocy, w wyniku czego pierwotna decyzja uzyskała przymiot ostateczności. Wszelkie środki odwoławcze strony pozwanej od tej decyzji zostały oddalone.

Po otrzymaniu do wykonania decyzji dyrektora Izby Skarbowej w K. z 10 lipca 2012 r. naczelnik Urzędu Skarbowego K. wydał postanowienia w sprawie zaliczenia zwrotu z tytułu rozliczenia podatku VAT za określone miesiące na poczet zaległości podatkowej z tytułu niezasadnego zwrotu nadpłaty. Na skutek rozpatrzenia zażaleń pozwanej na powyższe postanowienia dyrektor Izby Skarbowej w K. wydał postanowienia, w których uchylił postanowienia organu pierwszej instancji w całości i umorzył postępowania przyjmując w uzasadnieniu, że do nadpłaty zwróconej na podstawie decyzji nie może mieć zastosowania art. 52 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (*tempus regit actum* Dz. U. z 1997 r., Nr 137, poz. 926 ze zm., dalej: „o.p.”), bowiem odnosi się on do wypadków zwrotu nadpłaty wskazanych w zeznaniach lub deklaracji podatnika. Nadto organ podkreślił, że przedawnienie zaliczonej należności - zgodnie z art. 70 § 1 o.p. – nastąpiło z dniem 31 grudnia 2007 r.

Pismem z 18 stycznia 2013 r. powód wezwał pozwaną do zapłaty 19 536 283 zł, na którą składały się: 18 504 929 zł – wypłacone tytułem nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych za rok 2001 i 1 031 454 zł – wypłacone jako odsetki za zwłokę od przysługującej nadpłaty. Pozwana odmówiła zapłaty.

Sąd Okręgowy ocenił, że Skarb Państwa, reprezentowany przez organ skarbowy, nie jest legitymowany do dochodzenia należności wynikającej ze zwróconej niezasadnie nadpłaty podatku przy wykorzystaniu cywilnoprawnej instytucji bezpodstawnego wzbogacenia. Sąd Apelacyjny podzielił ocenę co do braku legitymacji czynnej powoda, jakkolwiek z odmienną argumentacją prawną.

Sąd drugiej instancji przyjął dopuszczalność drogi sądowej do dochodzenia zgłoszonego roszczenia. W konsekwencji przyjął, że do kwalifikacji żądania oraz oceny dopuszczalności drogi sądowej dochodzi przez pryzmat powołanych twierdzeń faktycznych bez badania ich prawdziwości. Ocena dopuszczalności drogi

sądowej dokonywana jest na wstępnym etapie postępowania i nie może być uzależniona od weryfikacji zasadności zgłoszonego roszczenia. Dopiero postępowanie sądowe służy ocenie, czy twierdzenia powołane na uzasadnienie żądania pozwu są prawdziwe. Tym samym przesądzenie o dopuszczalności drogi sądowej nie może i nie decyduje o tym, czy w rzeczywistości w powołanym przez powoda stanie faktycznym merytorycznie uzasadnione jest przyjęcie dopuszczalności skorzystania z norm prawa cywilnego dla ochrony wierzytelności, która ma swoje źródło w stosunku publicznoprawnym.

Sąd Apelacyjny podzielił pogląd – co do zasady – o dopuszczalności stosowania przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu w sytuacji, gdy nie ma innego środka prawnego, przy wykorzystaniu którego możliwe byłoby przywrócenie równowagi majątkowej, naruszonej bez prawnego uzasadnienia.

Sąd drugiej instancji wskazał, że argumentacja powoda zasadzała się na twierdzeniu, iż do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego doszło przez zapłatę, a dokonany na podstawie nieważnej decyzji podatkowej zwrot nadpłaty nie jest zaległością podatkową. Prowadzić to miało do konkluzji, z jednej strony, o bezprzedmiotowości rozważań, czy należność podatkowa wygasła na skutek przedawnienia, skoro przedawnienie nie biegnie po wygaśnięciu zobowiązania podatkowego wobec zapłaty, z drugiej strony, że skoro wypłacona niezasadnie należność nie jest zaległością podatkową, to brak jest środków prawnych umożliwiających odzyskanie tej należności przy wykorzystaniu instrumentów prawa podatkowego. To uzasadniać miało skorzystanie z instytucji cywilnoprawnej - przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu.

W zakresie tej ostatniej okoliczności Sąd Apelacyjny zgodził się, że sporna należność nie stanowi zaległości podatkowej. Stosownie do art. 51 o.p., zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności. Nadto, z art. 52 o.p., w brzmieniu obowiązującym w dacie zaistnienia ocenianych zdarzeń, na równi z zaległością podatkową traktuje się m.in. nadpłatę, jeżeli w zeznaniu lub deklaracji, o której mowa w art. 73 § 2, została wykazana nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej, a organ podatkowy dokonał jej zwrotu lub zaliczenia na poczet zaległości podatkowych bądź bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych.

Z treści przedmiotowych norm, przy zakazie rozszerzającej wykładni przepisów prawa podatkowego, w oczywisty sposób wynika, wbrew stanowisku Sądu pierwszej instancji, że zwrócona stronie pozwanej nadpłata nie stanowi zaległości w rozumieniu art. 51 o.p. Pozwana zapłaciła bowiem cały należny podatek w terminie. W świetle art. 51 i art. 52 § 1 o.p. nie jest zaległością podatkową ani nie może być traktowana na równi z zaległością podatkową nienależnie zwrócona podatnikowi nadpłata w podatku, jeżeli nie była wykazana nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej w zeznaniu rocznym, lecz była stwierdzona decyzją organu podatkowego. Ścisła wykładnia ww. przepisów wskazuje, że zaległość podatkowa powstaje wyłącznie wówczas, gdy zwrot nastąpił bez prowadzenia postępowania weryfikującego korektę podatkową. W przypadku gdy zwrot następuje przez weryfikację korekty deklaracji podatkowej i w konsekwencji wydania decyzji przez organ podatkowy - nienależny zwrot nie stanowi zaległości podatkowej. Ma to swoje skutki, tak w braku podstaw do naliczania odsetek od tej należności, jak też w braku możliwości wykorzystania instrumentów zawartych w Ordynacji podatkowej oraz przepisach ustawy o egzekucji w postępowaniu administracyjnym dla dochodzenia przedmiotowej należności.

Sąd drugiej instancji podkreślił, że samodzielność prawa podatkowego oznacza jego samowystarczalność instytucjonalną. W tym stanie rzeczy, autonomiczność prawa podatkowego i wymóg zawężającej jego wykładni musi prowadzić do wniosku o niedopuszczalności wykorzystania cywilnoprawnej instytucji bezpodstawnego wzbogacenia do dochodzenia powstałej na niekorzyść Skarbu Państwa nierówności majątkowej, na skutek braku pobrania należnego podatku w pełnej wysokości, o ile ta nierównowaga powstała w toku i w ramach prowadzonego postępowania podatkowego. O ile zatem do takiej nierówności dochodzi, to - co do zasady - jej wyrównanie może nastąpić wyłącznie z wykorzystaniem instrumentów przewidzianych prawem podatkowym - jak to ma miejsce choćby w sytuacjach wskazanych w art. 51 i 52 o.p. O ile natomiast określone stany faktyczne nie mieszczą się w ukształtowanej prawem podatkowym regulacji, to powstała nierównowaga majątkowa nie podlega wyrównaniu, w tym także przy wykorzystaniu instrumentów przewidzianych prawem cywilnym. Należy dojść do przekonania, że w tym zakresie regulacja zamieszczona w przepisach Ordynacji podatkowej jest zupełna i szczególna w stosunku do przepisów kodeksu cywilnego.

Tym samym, wskazane wyżej przepisy stanowią szczególną podstawę rozliczeń, co wyklucza stosowanie art. 405 i 410 k.c. Milczenie ustawodawcy w zakresie praw i obowiązków podatkowych nie może być poczytywane za lukę prawną podlegającą wypełnieniu w drodze analogii, jak też brak wypowiedzi ustawodawcy w zakresie praw i obowiązków podatkowych nie może prowadzić do wykorzystania instytucji cywilnoprawnych prowadzących do rozszerzenia obowiązków prawno-podatkowych. Skoro ustawodawca nie traktuje niezasadnie zwróconej nadpłaty jako zaległości podatkowej, to niedopuszczalne jest wykorzystanie przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu dla dochodzenia należności, której źródłem jest obowiązek podatkowy. Przeciwny pogląd prowadziłby do wątpliwych wniosków, dopuszczających możliwość dochodzenia przez Skarb Państwa, przy wykorzystaniu instrumentarium cywilnoprawnego, danin publicznoprawnych w każdej sytuacji, w której przepisy regulujące dany stosunek publicznoprawny nie byłyby wystarczające dla ściągnięcia obiektywnie istniejącej należności.

Sąd Apelacyjny wskazał, że przyjęta argumentacja znajduje potwierdzenie, o ile rozważyć przesłanki obowiązku zapłaty przez podatnika bezzasadnie zwróconego mu podatku. Zgodnie z art. 52 § 1 pkt 2 o.p., w brzmieniu sprzed nowelizacji w 2015 r., zaległość podatkową stanowił nienależnie dokonany zwrot podatku, chyba że podatnik wykazał, że nie nastąpiło to z jego winy. Tym samym brak winy podatnika wykluczał zaliczenie zwrotu podatku na zaległość podatkową, a co za tym idzie - wykluczał możliwość jego ściągnięcia na rzecz organu podatkowego przy wykorzystaniu instrumentów prawa podatkowego. W tym stanie rzeczy, przyjęcie argumentacji strony powodowej musiałoby prowadzić do konkluzji o możliwości dochodzenia zwróconego podatku bez winy podatnika, przy wykorzystaniu instytucji bezpodstawnego wzbogacenia - co stanowi wniosek niedopuszczalny i pozostający w sprzeczności z treścią i celem przedmiotowej regulacji. Zważyć należy, że stan związany z niezasadnie zwróconym podatkiem został uregulowany tym samym przepisem, który dotyczy niezasadnie zwróconej nadpłaty. Nie sposób zatem dokonywać odmiennej oceny obu tych przypadków.

Sąd drugiej instancji wskazał, że w świetle art. 52 § 1 o.p., w brzmieniu obowiązującym przed nowelizacją z 2015 r., kryterium zaliczenia niepobranej należności jako zaległości podatkowej, związane było z zawinieniem. Z treści

przepisu wynika, że za ewentualne błędy podatnik odpowiada jedynie wówczas, gdy nie było to przedmiotem kontroli organu podatkowego. W sytuacji, gdy organ wydał decyzję administracyjną, wówczas powstała nierówność majątkowa jest wynikiem wyłącznie błędu organu (nie można w szczególności przypisać błędu podatnikowi, gdy wystąpił z niezasadną korektą deklaracji w sytuacji, gdy była ona przedmiotem postępowania organu podatkowego i przedmiotem decyzji podatkowej). W tym kontekście zgodzić się należy z tezą, że tak jak Skarb Państwa nie może ponosić negatywnych konsekwencji błędnych działań podatnika, tak i podatnik nie powinien ponosić negatywnych konsekwencji działań organów państwa. W państwie prawnym (art. 2 Konstytucji RP) nie do przyjęcia jest sytuacja, w której błędy administracji podatkowej są źródłem tak korzyści ekonomicznych państwa, jak i niepewności prawnej podatnika.

Zdaniem Sądu Apelacyjnego wyrażenie w okolicznościach niniejszej sprawy odmiennego poglądu prowadziłoby do konkluzji o naruszeniu zasady równości. Pozwana byłaby bowiem w gorszej sytuacji niż gdyby zachowała się w sposób oceniany przez ustawodawcę jako naganny, tj. gdyby w ogóle nie zapłaciła podatku, bądź też zwrot nadpłaty nastąpił bez błędu organu podatkowego, na podstawie przyjęcia korekty deklaracji podatkowej. W obu przypadkach należność traktowana by była jako zaległość podatkowa i podatnik mógłby powołać się na wygaśnięcie należności na skutek przedawnienia. Przeciwny wniosek prowadziłby do sytuacji, w której pozwana odpowiadałaby za powstały brak zapłaty w pełnej wysokości należności podatkowej w sposób nieograniczony czasowo. W istocie doszłoby do stanu, w którym w stosunku do pozwanej miałoby miejsce znaczne przedłużenie odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe. Zważyć należy, że rzecz dotyczy świadczenia, którego źródłem był obowiązek podatkowy za 2001 r., a o ile w sprawie miałyby zastosowanie instrumenty przewidziane prawem podatkowym, świadczenie to byłoby już przedawnione. Za niedopuszczalne należy uznać takie uregulowanie i rozumienie instytucji prawnych, które będzie prowadzić do istnienia po stronie podatnika niepewności co do jego sytuacji prawnej przez bardzo długi okres czasu. Regulacje winny uwzględniać konieczność stabilizacji stosunków społecznych, zapewniających realizację wynikającą z art. 2 Konstytucji RP zasady bezpieczeństwa prawnego. Tymczasem skorzystanie z instytucji bezpodstawnego

wzbogacenia stanowiłoby obejście regulacji podatkowych, w tym dotyczących przedawnienia zobowiązań podatkowych.

Sąd drugiej instancji podkreślił, że przy zastosowaniu aktualnie obowiązujących przepisów Ordynacji podatkowej sporna należność wynikająca z niezasadnego zwrotu nadpłaty stanowiłaby zaległość podatkową - co umożliwiłoby stronie pozwanej weryfikację zasadności żądania zwrotu tego świadczenia w oparciu o przepisy prawa podatkowego, w tym z powołaniem się na jej wygaśnięcie wobec jej przedawnienia. Gdy tego rodzaju stan faktyczny miałby być przedmiotem oceny przez sąd powszechny, doszłoby do naruszenia praw podatnika, skoro roszczeniem objęta jest należność, której ustalenie i weryfikacja nie leży w granicach kognicji sądu powszechnego.

Sąd Apelacyjny doszedł do wniosku, że w sprawie nie zostały spełnione przesłanki określone art. 405 i 410 k.c. Z oceny, że przepisy prawa podatkowego stanowią szczególną podstawę do rozliczenia nierówności majątkowych powstałych na niekorzyść Skarbu Państwa w ramach postępowania podatkowego, wynika bowiem niedopuszczalność wyrównania tej nierówności przy wykorzystaniu instytucji bezpodstawnego wzbogacenia.

Powyższe orzeczenie zaskarżył skargą kasacyjną powód, zarzucając naruszenie przepisów prawa materialnego, tj. art. 410 § 1 i 2 w zw. z art. 405 k.c. przez ich błędną wykładnię i w konsekwencji niezastosowanie do sytuacji objętej hipotezą przepisu ze względu na przyjęcie, że z uwagi na charakter poddanego pod osąd roszczenia nie mogły do niej znaleźć zastosowania przepisy o zwrocie nienależnego świadczenia, mimo, iż roszczenie to wynikało z faktu dokonania na rzecz pozwanej świadczenia, którego podstawa odpadła.

We wnioskach skarżący domagał się uchylenia zaskarżonego wyroku w całości i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna okazała się nieuzasadniona.

Należy w pierwszej kolejności podzielić stanowisko Sądu *ad quem* o dopuszczalności drogi sądowej w niniejszej sprawie, wywodzone z koncepcji tzw. roszczenia procesowego.

Trafnie również przyjął Sąd drugiej instancji, że brak było podstaw w okolicznościach rozpoznawanej sprawy do sięgania i stosowania instytucji bezpodstawnego wzbogacenia i nienależnego świadczenia, a więc w istocie norm prawa cywilnego. Niewątpliwie, systemy prawa podatkowego, a szerzej administracyjnego i prawa cywilnego, powinny być co do zasady traktowane rozłącznie. Systemy te różni przede wszystkim metoda regulacji i wzajemna pozycja stron poszczególnych stosunków prawnych. Prawo publiczne charakteryzuje się kompetencją władczego kształtowania sytuacji prawnej podmiotów prawa przez organy państwa. W przypadku prawa prywatnego brak jest władczego podporządkowania stron stosunku prawnego, a relacje pomiędzy nimi w istocie kształtują one same. W przypadku prawa publicznego spory rozstrzyga jednostronnie organ państwowy, przy zachowaniu kontroli sądowo-administracyjnej. Natomiast w przypadku prawa prywatnego spory rozstrzygane są przez niezależne od stron sądy, choć z ich inicjatywy.

Problematyka stanowiąca źródło wątpliwości w niniejszej sprawie była już przedmiotem zainteresowania Sądu Najwyższego. Przekonująco wywiedziono, że 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 (zob. wyrok SN z 16 maja 2019 r., III CSK 40/17, OSNC 2020, nr 3, poz. 30).

W uzasadnieniu powyższego orzeczenia wskazano m.in., że omawiane przesunięcia majątkowe 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 2000-2001, zapłacenie przez nich podatku, a następnie wydanie decyzji określającej wysokość ich nadpłaty w podatku dochodowym za 2000 r. i 2001 r., zwrócenie im tejże nadpłaty z odsetkami przez organy podatkowe, wzruszenie decyzji określającej wysokość nadpłaty oraz nieudana próba wyegzekwowania zwróconej nadpłaty.

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 tego aktu 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 SN z 26 listopada 2003 r., III CZP 84/03, OSNC 2005, nr 1, poz. 5) oraz potrąceniu (zob. wyrok SN z 13 kwietnia 2005 r., IV CK 653/04). W wyroku z 10 marca 2004 r., IV CK 113/03, 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 odpowiednikami 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 nich za lata 2000-2001 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 pozwanym 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.

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 SN z 13 kwietnia 2005 r., IV CK 653/04), 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, wydanym 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.

Podsumowując dotychczasowe rozważania należy uznać, że argumenty zarówno o charakterze aksjologicznym, jak i wynikające z interpretacji i oceny aktualnie obowiązującego systemu prawnego prowadzą do wniosku, iż instytucje prawa cywilnego, szerzej prywatnego, co do zasady nie powinny uzupełniać bądź korygować rozwiązań znajdujących się w prawie publicznym. Tym bardziej, że – jak w niniejszej sprawie – w istocie zachodziłaby konwersja systemu publicznoprawnego na rozwiązania prywatnoprawne w sytuacji, gdy regulacje prawne, wskazane jako pierwsze, nie pozwalałyby już na rozwiązanie konkretnych problemów. Prowadziłoby to do takiej sytuacji, w której pozycja podatnika najpierw byłaby kształtowana władczo przez organ podatkowy, w której podatnik miałby ograniczone możliwości sprzeciwienia się żądaniu organu, a następnie po wykorzystaniu tych instrumentów prawnych, a więc w oparciu o jednostronnie przesądzone pewne kwestie, następowałoby przejście na płaszczyznę prywatnoprawną, gdzie formalnie podatnik miałby zagwarantowane poszanowanie zasady równości, ale *de facto* bez możliwości kwestionowania wyników uprzednio toczącego się postępowania podatkowego.

Ponadto należy przyjąć, że aktualne zakwalifikowanie przez ustawodawcę takiej sytuacji, która zaistniała w okolicznościach niniejszej sprawy jako mającej swe źródło w prawie podatkowym, świadczy o tym i w istocie potwierdza tezę, że sporna należność stanowiła zaległość podatkową, choć niezdefiniowaną w poprzednim stanie prawnym. Obszar podmiotowo–przedmiotowy, w którym powstała i była oceniana rzeczona należność jednoznacznie przesądza o jej kwalifikacji.

W tym stanie rzeczy Sąd Najwyższy, na podstawie art. 398¹⁴ k.p.c., oddalił skargę kasacyjną oraz na podstawie art. 108 § 1 i 98 w zw. z art. 391 § 1 i art. 398²¹ k.p.c. rozstrzygnął o kosztach postępowania kasacyjnego.