

Ewa Lewandowska

Uniwersalizm instytucji bezpodstawnego wzbogacenia a nienależne świadczenie na rzecz organu podatkowego

Studia Prawnoustrojowe nr 28, 201-213

2015

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Ewa Lewandowska

Katedra Prawa Cywilnego

Wydział Prawa i Administracji UWM

Uniwersalizm instytucji bezpodstawnego wzbogacenia a nienależne świadczenie na rzecz organu podatkowego

1. Prawo cywilne i prawo podatkowe

We współczesnej nauce prawa szczególnie ważne jest wzmocnienie myślenia prawniczego poprzez spojrzenie na określone zagadnienie nie tylko w obrębie jednego aktu bezpośrednio regulującego daną kwestię czy chociażby wyłącznie w obrębie jednej gałęzi prawa, ale przede wszystkim zastosowanie rozległej wiedzy i dokonanie interpretacji wykraczającej poza prawo normujące daną problematykę¹. Pod tym względem szczególnie widoczne i nieodzowne są wzajemne relacje prawa podatkowego i prawa cywilnego. Zachodzą one na wielu płaszczyznach, a wynikają ze związku tych gałęzi prawa z gospodarką oraz różnymi jej przejawami.

Prawo cywilne stanowi punkt wyjścia dla regulacji podatkowych, jako że wprowadza podstawowe definicje, normy, a zwłaszcza dostarcza faktów (poprzez czynności prawne), podlegających opodatkowaniu. Chociaż normy wskazanych gałęzi prawa oraz chronione przez nie wartości są różne, to zjawiska gospodarcze stanowiące przedmiot regulacji prawa podatkowego wynikają ze sfery obrotu cywilnoprawnego, a ich ramy organizacyjne i instrumenty kształtowane są normami prawa cywilnego². Niejednokrotnie przy interpretacji instytucji prawa podatkowego oraz na jego potrzeby konieczne jest sięgnięcie do regulacji cywilnoprawnych, a niekiedy przeniesienie rozważań na grunt prawa cywilnego³.

Powyższe wprowadzenie służyć ma przywołaniu konkretnego problemu, a mianowicie sytuacji, gdy prawo cywilne przewiduje konstrukcje, które powodują wyłą-

¹ J. Jabłońska-Bonca, *Podstawy prawa dla ekonomistów*, Warszawa 2002, s. 82 i n.

² M. Gutowski, *Nieważność czynności prawnej*, Warszawa 2008, s. 293; A. Hanusz, *Zasada autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych w świetle prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 12, s. 51.

³ M. Pyziak-Szafnicka, W. Nykiel, *Kilka uwag w sprawie nieodpłatnych świadczeń stanowiących przychody na gruncie przepisów dotyczących podatków dochodowych*, [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Andrzeja Kabata*, Olsztyn 2004, s. 357.

czenie obowiązku podatkowego. Wskazać należy m.in. wadliwe czynności prawne, które ustawodawca sankcjonuje nieważnością bezwzględną. Będą to przede wszystkim: czynności prawne sprzeczne z ustawą albo mające na celu obejście ustawy (art. 58 k.c.), oświadczenie woli złożone w stanie wyłączającym świadome albo swobodne powzięcie decyzji i wyrażenie woli (art. 82 k.c.) oraz złożone dla pozoru (art. 83 k.c.), czynność prawna dokonana bez zachowania formy aktu notarialnego pod rygorem nieważności (art. 73 § 1 i 2 k.c.), czynność prawna dokonana przez osobę fizyczną niemającą zdolności do czynności prawnych (art. 14 § 1 k.c.). Na skutek wprowadzonej przez ustawodawcę sankcji nieważności czynność prawna jest bezskuteczna z mocy samego prawa (*ipso iure*, tzn. nie muszą zachodzić dalsze zdarzenia, jak np. dodatkowe oświadczenia stron), a jej skutki są wyłączone od chwili jej dokonania (*ab initio*). Ponieważ źródłem obowiązku podatkowego jest dokonanie czynności prawnej, a nie jej skutki gospodarcze (osiągnięcie celu)⁴, to konsekwencje cywilnoprawnej sankcji nieważności przełożą się na obszar prawa podatkowego. W szczególności w następstwie nieważności czynności prawnej obowiązek podatkowy na gruncie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych nie powstanie, a podatek, który strona uiściła na rzecz organu podatkowego, stanie się – jako nadpłata – nienależny (art. 72 i n. Ordynacji podatkowej⁵).

Zasadne wydaje się podjęcie rozważań, czy względem nadpłaty mogą znaleźć zastosowanie przepisy prawa cywilnego regulujące kwestię bezpodstawnego wzbogacenia. Ponieważ ujęcie cywilistyczne instytucji nadpłaty znalazło wielu zwolenników, a jednocześnie spotkało się z szeroką krytyką, podjęte zagadnienie stanowi kwestię aktualną i dyskusyjną. W opracowaniu zwrócono także uwagę na przypadki, gdy świadczenie na rachunek organu podatkowego nie tylko nie stanowi wypełnienia obowiązku podatkowego, ale także nie jest nadpłatą w rozumieniu Ordynacji podatkowej.

2. Nadpłata podatku

2.1. Instytucja nadpłaty w Ordynacji podatkowej

Zgodnie z przepisem art. 6 o.p. podatek jest publicznoprawnym, nieodpłatnym, przymusowym oraz bezzwrotnym świadczeniem pieniężnym na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikającym z ustawy podatkowej. Szczególny nacisk należy położyć na ostatni człon przytoczonej definicji, a mianowicie,

⁴ A. Goettel, *Podatek od czynności cywilnoprawnych*, [w:] M. Goettel, M. Lemonnier (red.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Warszawa 2011, s. 247.

⁵ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. nr 137, poz. 926) – dalej o.p.; A. Sobiech, *Ograniczenia swobody ustalania ceny*, [w:] B. Gnela (red.), *Ustawowe ograniczenia swobody umów. Zagadnienia wybrane*, Warszawa 2010, s. 543; K. Radzikowski, *Skutki wadliwości czynności cywilnoprawnej w świetle ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2008, nr 1, s. 139; podobnie (względem art. 24 a § 2 o.p.) M. Kalinowski, *Wykładnia oświadczeń woli oraz ich pozorność w prawie podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 1, s. 47 i n.

że podatek musi wyraźnie wynikać z ustawy. Dla jego podkreślenia warto wskazać art. 84 Konstytucji RP, który stanowi, iż „każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Jednoznacznie należy stwierdzić, że podatnik jest zobowiązany do uiszczania skonkretyzowanego co do terminu, miejsca oraz wysokości świadczenia pieniężnego⁶. Kwota podatku powinna być poprawnie obliczona, nie niższa niż wynikająca z ustawy (zaległość podatkowa), ale także nie wyższa (nadpłata podatku)⁷.

Istota nadpłaty sprowadza się do tego, że podatnik płaci, choć nie musi tego robić (nie istnieje obowiązek podatkowy, świadczenie podatkowe w świetle obowiązującego prawa nie powinno w ogóle powstać, świadczenie jest nienależne), albo płaci za dużo (kwota podatku zapłaconego przewyższa kwotę należną, świadczenie nadpłacone). Z nadpłatą mamy do czynienia, gdy świadczenie podatnika dokonane na rzecz wierzyciela podatkowego przewyższa to, czego wymaga od niego przepis prawa (nadwyżka ponad obowiązkowe)⁸. Innymi słowy, nadpłata stanowi dokonane błędnie (jako zapłata podatku) świadczenie nienależne⁹. Podatnik jest zobowiązany do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z przepisów prawa, co uzasadnia zwrot nadpłaty albo kwoty zapłaconej bez podstawy ustawowej¹⁰. Na marginesie należy zaznaczyć, że zwrotu nadpłaty podatku nie należy utożsamiać z instytucją zwrotu podatku (art. 11 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych)¹¹.

Nadpłata nie jest podatkiem, gdyż nie mieści się w jego definicji. Nie jest świadczeniem ani przymusowym, ani bezzwrotnym. Chociaż działanie podmiotów, które potencjalnie mogą dokonać nadpłaty, tj. podatnika, płatnika, inkasenta, osoby trzeciej lub spadkobiercy, o których stanowią przepisy Ordynacji podatkowej, oparte jest na podatkowoprawnej podstawie i wynika z szeroko pojętego stosunku podatkowoprawnego¹², to powstały na skutek błędu stan faktyczny wykracza poza zakres świadczenia podatkowego, w związku z czym można kwestionować, czy nadpłata, a w zasadzie powstałe z tytułu nadpłaty zobowiązanie, jest objęte zobowiązaniem podatkowym¹³.

⁶ L. Ciesielski, *Nadpłata podatku pobranego przez płatnika*, „Radca Prawny” 2006, nr 1, s. 74.

⁷ W. Nykiel, *Prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z przepisów prawa*, „Prawo i Podatki”, styczeń 2008, s. 1.

⁸ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 9 maja 2013 r., I SA/Kr 334/13, LEX nr 1316439; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 23 maja 2013 r., I GSK 385/12, LEX nr 1329324.

⁹ M. Popławski, [w:] *System Prawa Finansowego*, t. III: *Prawo daninowego*, L. Etel (red.), Warszawa 2010, s. 624.

¹⁰ Ibidem.

¹¹ Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. nr 101, poz. 649 ze zm.) – dalej u.p.c.c. Szerzej: A. Goettel, op. cit. s. 249 i cyt. tam literatura.

¹² B. Gruszczyński, [w:], S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek (red.), *Ordynacja podatkowa – komentarz*, Warszawa 2005, s. 419; M. Popławski, *Nadpłata i zwrot podatku. Zagadnienie wspólne dotyczące realizacji uprawnień podatkowych*, Warszawa 2014, s. 139.

¹³ M. Kalinowski, *Nadpłata w świetle przepisów Ordynacji podatkowej*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Docenta Eligiusza Drgasa*, Toruń 1998, s. 76 i n.; uchwała SN z dnia 21 marca 1996 r., III AZP 39/95, OSNP 1996, nr 19, poz. 208.

Ustawodawca nie sformułował legalnej definicji nadpłaty, ograniczając się do formy wyliczenia zakresu jej pojęcia w przepisie art. 72 o.p.¹⁴ Wskazuje się, że owe wyliczenie nie ma charakteru zupełnego, gdyż nie obejmuje wszystkich przypadków, które powinny być w nim zawarte (m.in. przepis art. 75 § 2 i art. 73 § 1 pkt 4 o.p.)¹⁵. Ponadto należy liczyć się z sytuacjami nadpłacenia podatku nie wymienionymi w przepisach Ordynacji podatkowej.

2.2. Charakter prawny nadpłaty

W literaturze przedmiotu sporna jest kwestia charakteru prawnego nadpłaty. Wyróżnia się dwa stanowiska, a mianowicie ujęcie podatkowoprawne, stanowiące, że nadpłata podatku jako świadczenie przewyższające sumę obciążeń finansowych podatnika regulowane jest wyczerpująco przepisami prawa podatkowego oraz ujęcie cywilistyczne, traktujące nadpłatę jako nienależne świadczenie w rozumieniu prawa cywilnego (art. 410 k.c.)¹⁶. Szczególną uwagę należy zwrócić na brak zgodności w kwestii zastosowania do powstałej nadpłaty podatku przepisów k.c., a dokładnie roszczenia o zwrot bezpodstawnego wzbogacenia (art. 405 k.c. i n.). Jako argumenty przemawiające za odrzuceniem koncepcji cywilnoprawnego charakteru nadpłaty, a w związku z tym oparcia roszczenia o jej zwrot na przepisach prawa cywilnego, wskazuje się przepis art. 1 k.c. stanowiący, że kodeks cywilny znajduje zastosowanie wyłącznie do stosunków cywilnoprawnych, a takimi nie są przepływy pieniężne dokonywane z powołaniem się na podatkową podstawę prawną¹⁷. Ponadto spojrzeniu cywilistycznemu zarzuca się nieuwzględnianie podstawowych różnic pomiędzy instytucją zobowiązania w prawie cywilnym a podatkowym¹⁸.

Należy zauważyć, że stosunek prawnopodatkowy powstaje z mocy ustawy¹⁹, co oznacza, że strony nie mają wpływu na jego kształt (wysokość, termin, miejsce świadczenia), w tym na jego istnienie. O stosunku prawnopodatkowym decyduje powstanie podatkowego stanu faktycznego, tj. takiego, z którym ustawa łączy obowiązek uiszczenia kwoty podatku, co w konkretnej sytuacji rodzi zobowiązanie

¹⁴ W myśl przywołanego przepisu za nadpłatę uważa się kwotę: 1) nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku; 2) podatku pobraną przez płatnika nienależnie lub w wysokości większej od należnej; 3) zobowiązania zapłaconego przez płatnika lub inkasenta, jeżeli w decyzji, o której mowa w art. 30 § 4, określono je nienależnie lub w wysokości większej od należnej; 4) zobowiązania zapłaconego przez osobę trzecią lub spadkobiercę, jeżeli w decyzji o ich odpowiedzialności podatkowej lub decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego spadkodawcy określono je nienależnie lub w wysokości większej od należnej. Z nadpłatą zrównał ustawodawca również część wpłaty, która została zaliczona na poczet odsetek za zwłokę w przypadku wpłaty dotyczącej zaległości podatkowej.

¹⁵ Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 listopada 2010 r., P 45/09, OTK-A 2010, nr 9, poz. 125.

¹⁶ Uchwała SN z dnia 21 marca 1996 r., III AZP 39/95, OSNP 1996, nr 19, poz. 208.

¹⁷ A. Huchla, [w:], C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla (red.), *Ustawa ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 266.

¹⁸ L. Ciesielski, op. cit., s. 75.

¹⁹ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 1998, s. 227 i n.

podatkowe. W przypadku, gdy podatek się nie należy, zobowiązanie podatkowe nie może powstać²⁰. Nadpłata nie jest objęta obowiązkiem jej uiszczenia (brak podstawy do jej świadczenia), nie jest podatkiem. Stan faktyczny wypełniający przesłanki nadpłaty wykracza poza *stricte* podatkowoprawny stosunek. Jeżeli podatnik, będąc w błędnym przekonaniu, że podatek się należy, zapłaci Skarbowi Państwa lub jednostce samorządu terytorialnego określone kwoty, to w tak powstałym stosunku prawnym brakuje uzasadnienia dla istnienia charakterystycznych dla stosunków administracyjnych działań władczych państwa. Przedstawiony tok rozumowania pozwala przyjąć, że w sytuacji powstałej nadpłaty strony pozostają względem siebie w pozycji partnerów równorzędnych, co jest charakterystyczne dla stosunków cywilnoprawnych (brak prawnego podporządkowania jednej strony drugiej)²¹. Z drugiej strony jednak ustawodawca w pewnym sensie stosuje względem podmiotu uprawnionego do otrzymania zwrotu nadpłaty regulacje o charakterze władczym. Przede wszystkim dokonuje tego poprzez narzucenie przepisem art. 76 o.p. losów nadpłaty, a mianowicie jej zaliczenie na poczet zaległych oraz bieżących zobowiązań podatkowych. Metoda regulacji stosunku powstałego w związku z nadpłatą nie jest zatem jednoznaczna. Na tej podstawie nie można rozstrzygnąć kwestii charakteru prawnego nadpłaty.

Jak zauważono, definiując pojęcie nadpłaty, wykracza ona poza zakres świadczenia podatkowego, jednak nie może być uznana za świadczenie będące przedmiotem zobowiązania cywilnoprawnego. Jako kryterium odróżnienia świadczenia cywilnoprawnego²² od świadczeń związanych ze stosunkami prawnymi wynikającymi z innych gałęzi prawa (świadczenie emerytalne czy świadczenie podatkowe) wskazuje się cel działania świadczącego przede wszystkim, czy jest nim realizacja zobowiązania cywilnoprawnego²³. Podatnik dokonujący nadpłaty kieruje się, aczkolwiek błędnie, zamiarem wypełnienia obowiązku podatkowego. Należy podkreślić, że podstawa (źródło) nadpłaty musi mieć podatkowoprawne podłoże, ponieważ powstaje jako błędne wypełnienie obowiązku podatkowego. Zobowiązanie z całą pewnością nie ma źródła w zgodzie stron stosunku, a ponadto stosunek zobowiązaniowy

²⁰ Wyrok SN z dnia 9 sierpnia 2001 r., II CKN 33/99, LEX nr 52340.

²¹ Źródłem stosunku cywilnoprawnego (zobowiązania) jest zasadniczo zdarzenie cywilnoprawne, tj. w szczególności czynności prawne, orzeczenia sądowe o charakterze konstytutywnym, akty administracyjne, ale także inne działania, z którymi norma prawna łączy określony skutek prawny niezależnie od tego, czy wola osoby działającej była skierowana na jego wywołanie (bezpodstawne wzbogacenie, czyn niedozwolony).

²² Przepis art. 353 k.c. stanowi, że zobowiązanie polega na uprawnieniu wierzyciela do żądania od dłużnika świadczenia oraz skorelowanym obowiązku dłużnika spełnienia świadczenia. Przedmiotem zobowiązania jest świadczenie, rozumiane jako zachowanie się dłużnika zgodne z treścią zobowiązania i czyniące zadość interesom wierzyciela. Przyjmuje ono z reguły postać działania lub powstrzymania się od działania (zaniechanie) i polega na przysporzeniu dokonanym w majątku innej osoby, np. w postaci zapłaty pieniężnej, przeniesienia własności rzeczy lub prawa czy dokonania usługi. Zob. Z. Radwański, A. Olejniczak, *Zobowiązania – część ogólna*, Warszawa 2005, s. 39 i n.

²³ M. Ślifirczyk, *Nadpłata podatku*, Kraków 2005, s. 231.

powstaje z udziałem państwa, co w przypadku stosunków zobowiązaniowych prawa cywilnego stanowi wyjątek²⁴.

Za przyznaniem zobowiązaniu z tytułu nadpłaty statusu szczególnego stosunku prawnopodatkowego opowiedział się Maciej Ślifirczyk. Swoje stanowisko argumentuje on stwierdzeniem, że zobowiązanie z tytułu nadpłaty podatku przede wszystkim spełnia funkcję komplementarną wobec stosunków prawnych zobowiązania podatkowego, bowiem m.in. służy usuwaniu skutków nieuzasadnionych prawnie przesunięć majątkowych, które przybrały postać świadczenia podatkowego. Ponadto M. Ślifirczyk wskazuje na ścisły związek zobowiązania z tytułu nadpłaty ze stosunkami zobowiązania podatkowego, w szczególności na potrzebę formułowania elementów podmiotowych nadpłaty w sposób odpowiadający elementom podmiotowym stosunku prawnego zobowiązania podatkowego. W związku z tym posiadanie zdolności cywilnoprawnej nie decyduje o przypisaniu jednostce podmiotowości prawnopodatkowej, a zatem nie można mówić o stosunku cywilnoprawnym, gdy jego stronami mogą być jednostki nieposiadające zdolności prawnej²⁵.

W ujęciu prawnopodatkowym nadpłaty podatku podkreśla się, że instytucja ta jest wyczerpująco regulowana przepisami prawa podatkowego. Trybunał Konstytucyjny uznał, że regulacja nadpłaty w Ordynacji podatkowej ma charakter zupełny, tzn. w ustawie zawarte są szczególne regulacje dotyczące nadpłaty, takie jak: zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych (art. 76 o.p.) czy 5-letni termin, po którym wygasa prawo do zwrotu nadpłaty (art. 80 o.p.), co powoduje, że w obecnym stanie normatywnym nie ma potrzeby wyprowadzania dalszych jej elementów – nieprzewidzianych w prawie podatkowym²⁶. O charakterze ww. instytucji może świadczyć kompleksowe zamieszczenie jej przepisów w danym akcie prawnym²⁷. Należy jednak pamiętać, że prawo jest reaktywne, szczególnie w odniesieniu do kwestii związanych z obrotem gospodarczym. Wydaje się, że wyczerpujące uregulowanie instytucji nadpłaty, z uwagi na różnorodność stanów faktycznych, nie jest możliwe. Normy prawne są ograniczone, co czasem rodzi potrzebę sięgnięcia do uniwersalnych regulacji.

Zobowiązanie powstałe z tytułu nadpłaty bliższe jest zobowiązaniu podatkowemu, bowiem wyparcie jego podatkowej podstawy prawnej jest niemożliwe. Stanowi przy tym jego szczególny rodzaj, można więc określić je mianem quasi-zobowiązania podatkowego.

²⁴ R. Mastalski, Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia, „Acta Universitatis Wratislaviensis” nr. 1223, Prawo CXCI, Wrocław 1989, s. 29.

²⁵ M. Ślifirczyk, op. cit., s. 221.

²⁶ Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 listopada 2010 r., P 45/09, OTK-A 2010, nr 9, poz. 125.

²⁷ S. Grzybowski, *Prawo cywilne i jego systematyka*, [w:] *System Prawa Cywilnego*, t. 1: *Część ogólna*, W. Czachórski (red.), Wrocław – Warszawa – Kraków – Gdańsk – Łódź 1985, s. 20.

2.3. Zasady rozliczenia nadpłaty

Obecnie przepisy prawa publicznego przewidują zasady rozliczenia (zwrotu) nadpłaty. Zgodnie z przepisem art. 75 § 1 o.p., podatnik, który kwestionuje zasadność pobrania przez płatnika podatku albo wysokość pobranego podatku, może złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty podatku. Ustawodawca szczegółowo w przepisie art. 76 o.p. uregulował zaliczenie z urzędu nadpłaty wraz z oprocentowaniem na poczet zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę, odsetek za zwłokę określonych w decyzji, o której mowa w art. 53a o.p., oraz bieżących zobowiązań podatkowych, a w razie ich braku zwrot nadpłaty wraz z oprocentowaniem z urzędu, chyba że podatnik złoży wniosek o zaliczenie nadpłaty w całości lub w części na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych, z zastrzeżeniem art. 76 § 2 o.p.²⁸ Zasadą jest także oprocentowanie nadpłaty (por. art. 78 o.p.)²⁹.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że ewentualne stosowanie wobec nadpłaty podatku przepisów kodeksu cywilnego, a dokładniej przepisów z art. 405 i n. k.c. do przypadków nieuzasadnionej prawnie zapłaty lub poboru podatku, ma niewielkie znaczenie³⁰. Przyjąć należy, że tryb cywilnoprawny oraz publicznoprawny do dochodzenia roszczeń z tytułu świadczenia nienależnego lub w kwocie wyższej niż należna wzajemnie się wykluczają. Do świadczeń nadpłaconych przez podatnika na rzecz organu podatkowego działającego w przekonaniu, że wykonuje ciążący na nim obowiązek podatkowy, zastosowanie znajduje Ordynacja podatkowa³¹. Uregulowanie zasad dokonywania zwrotu nienależnie spełnionego świadczenia w przepisach prawa podatkowego stanowi okoliczność, która wyklucza możliwość dochodzenia świadczenia na drodze postępowania cywilnego, bowiem na przeszkodzie stoi m.in. przepis art. 2 § 3 k.p.c.³² W związku z tym dopiero przypadki nieujęte w Ordynacji podatkowej, a powodujące nienależne zapłacenie podatku lub jego nadpłacenie, niestanowiące nadpłaty w rozumieniu ustawy, powodują i uzasadniają, że do trybu i zasad zwrotu takiej wpłaty nie stosuje się regulacji prawa podatkowe-

²⁸ Szerzej: L. Etel, [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz Lex*, Warszawa 2013, [online] Lex Omega; I. Krawczyk, *Nadpłata cz. I*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 4, s. 44–47.

²⁹ W kwestii oprocentowania nadpłaty, ale także nadpłacony odsetek SN wskazał, iż „W »nadpłacie« tkwi źródło obowiązku jej zwrotu jako przedmiotu nienależnego świadczenia. Dla podatku jest zaś obojętne, z jakich przyczyn, którym nie mógł się oprzeć, podatnik świadczył na poczet nieistniejącego zobowiązania. Ważne jest jedynie to, że jego zasoby pieniężne uległy uszczupleniu. Zarówno jako nadpłacony podatek, jak i nadpłacone odsetki stają się w takim wypadku przedmiotem nieuprawnionego korzystania, za co, zgodnie z ogólną regułą wyrażoną w art. 481 § 1 k.c., należy się wynagrodzenie. Sytuacja podatnika jest tu bowiem porównywalna z sytuacją wierzyciela, wobec którego dłużnik pozostaje w opóźnieniu ze spełnieniem świadczenia pieniężnego” – wyrok SN z dnia 17 października 2003 r., IV CK 112/02, LEX nr 602271.

³⁰ P. Mostowik, *Obowiązek zwrotu bezpodstawnego wzbogacenia*, [w:] *System Prawa Prywatnego*, A. Olejniczak (red.), Warszawa 2009, s. 236.

³¹ L. Etel, [w:] *Ordynacja podatkowa...* [online] Lex Omega.

³² M. Kalinowski, op. cit., s. 77, 82.

go, lecz zasady określone w prawie cywilnym³³. Wówczas powstaje po stronie świadczącego roszczenie o zwrot według zasad określonych w art. 405 k.c. i n.³⁴

W konkluzji należy podnieść, że uniwersalna instytucja bezpodstawnego wzbogacenia może znaleźć zastosowanie do nienależnego zapłacenia podatku lub nadpłacenia podatku w sytuacji, gdy ustawodawca podatkowy w ogóle nie dostrzega takiego stanu faktycznego w Ordynacji podatkowej³⁵. W przypadkach szczególnych, uzasadnionych brakiem stosownej regulacji w normach prawa podatkowego, podmiot, który nienależnie albo ponad przewidzianą ustawą sumę świadczył na rzecz Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, może wystąpić z roszczeniem z tytułu bezpodstawnego wzbogacenia (nienależne świadczenie).

3. Rozliczenie nienależnego świadczenia niebędącego nadpłatą podatku

3.1. Nienależne świadczenie niebędące nadpłatą podatku

Nie sposób oprzeć się wrażeniu, że skutkiem nadpłaty jest czasowe pozbawienie podatnika możliwości korzystania z określonej kwoty podatku nadpłaconego, a zatem zachwianie jego równowagi majątkowej, a tym samym naruszenie jego sfery własności należącej do prawa cywilnego³⁶. Podmiot ów doznaje uszczerbku majątkowego, który można określić mianem zubożenia. Z takim stanem sprzężone jest wzbogacenie organu podatkowego, polegające m.in. na realnej możliwości rozporządzania przez określony czas kwotą stanowiącą nadpłatę. Opisana w ten sposób nadpłata spełnia przesłanki bezpodstawnego wzbogacenia, a dokładniej nienależnego świadczenia³⁷. Jak przyjęto wyżej, wobec wyraźnej regulacji Ordynacji podatkowej nie ma wystarczających podstaw do forsowania teorii cywilnoprawnego charakteru nadpłaty.

Zajęcie stanowiska dotyczącego nadpłaty nie kończy jednak podjętych w niniejszym opracowaniu rozważań. W praktyce nienależne świadczenie na rzecz organu podatkowego może wykraczać poza instytucję nadpłaty. Dokonana wpłata jest nad-

³³ J. Zubrzycki, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa*, Wrocław 2009, s. 379; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 12 marca 2013 r., I SA/Rz 70/13, LEX nr 1303461; wyrok SN z dnia 22 października 1998 r., III RN 69/98, OSNP 1999, nr 13, poz. 412.

³⁴ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 30 czerwca 2008 r., III SA/Wa 733/08, LEX nr 477562.

³⁵ M. Ślifirczyk, op. cit., s. 235; E. Boryczko, M. Piotrowski, *Następstwo prawne w przepisach podatkowych w świetle regulacji cywilnoprawnych – wybrane zagadnienia, cz. I*, „Doradca Podatkowy” 1998, nr 1, s. 15.

³⁶ M. Kalinowski, op. cit. s. 76.

³⁷ W orzecznictwie SN znaleźć można przykłady powoływania się na przepisy świadczenia nienależnego wynikające z prawa cywilnego odnośnie ustalonego podatku. Zob. m.in. wyrok SN z dnia 27 lutego 2004 r., V CK 293/03, OSNC 2005/3/51.

płatą w rozumieniu przepisu art. 72 o.p., której zwrot powinien nastąpić w trybie Ordynacji podatkowej, jeżeli powodem uiszczenia określonej kwoty jest omyłkowe wypełnienie obowiązku podatkowego³⁸. Natomiast jeżeli przyczyną wpłaty na rachunek organu podatkowego nie jest przekonanie podatnika, że to, co płaci, jest realizacją ciążącego na nim obowiązku podatkowego, lecz np. omyłkowo wpłaca kwotę z rachunku za telefon, świadczenie to nie jest nadpłatą³⁹. Kluczowe jest zatem ustalenie przyczyny (*causa*) uiszczenia świadczenia.

Przepisy Ordynacji podatkowej nie przewidują stosownych regulacji, gdy należne świadczenie nie jest nadpłatą, a jego przyczyna pozostaje oderwana od obowiązku podatkowego. Stwierdzenie to uzasadnia odwołanie się do regulacji kodeksu cywilnego, przewidującej przywrócenie równowagi zachwianej nieuzasadnionym przejściem jakiejś wartości z jednego majątku do drugiego⁴⁰.

3.2. Stosowanie przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu

W judykaturze występuje tendencja do uznawania roszczenia z tytułu bezpodstawnego wzbogacenia za subsydiarne, czyli jego realizacji dopiero w sytuacji, gdy nic innego nie wynika ze stosunku łączącego strony ani z przepisów szczególnych, a także gdy inne roszczenia zawodzą i nie mogą doprowadzić do zwrotu utraconej korzyści lub ich realizacja wiąże się ze znacznymi trudnościami⁴¹. Z kolei doktryna skłania się ku traktowaniu roszczenia z tytułu bezpodstawnego wzbogacenia na równi z innymi roszczeniami i dopuszcza wybór roszczeń (swobodną konkurencję roszczeń)⁴². W związku z brakiem konkretnej wypowiedzi ustawodawcy, a także ogólnych wskazań co do reguł wykładni stosowania przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu, sugeruje się, że skarga ta wykazuje cechy roszczenia niezależnego, mogącego konkurować z innymi instytucjami ochrony prawnej zubożonego⁴³.

Roszczenie o zwrot bezpodstawnego wzbogacenia ma na celu m.in. zapewnienie ochrony przed niezgodnymi z prawem przesunięciami majątkowymi oraz umożliwienie przywrócenia zachwianej równowagi majątkowej między stronami stosunku prawnego. Instytucja bezpodstawnego wzbogacenia znajduje zastosowanie, gdy dokonane przesunięcie majątkowe pomiędzy dwoma podmiotami nie wynika ani z kontraktu, ani z deliktu⁴⁴. Bezpodstawne wzbogacenie obejmuje niezwykle duży

³⁸ L. Eteł, [w:] *Ordynacja podatkowa...*, [online] Lex Omega.

³⁹ Ibidem.

⁴⁰ Wyrok SN z dnia 13 maja 1988 r., III CRN 83/88, OSNC 1989, nr 5, poz. 84.

⁴¹ K. Pietrzykowski, [w:] E. Gniewek (red.), *Kodeks cywilny – Komentarz*, Warszawa 2008, s. 1527.

⁴² Tak m.in. w przypadku roszczenia z tytułu niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania z roszczeniem z bezpodstawnego wzbogacenia – uprawnionemu przysługuje w zasadzie wybór roszczeń, chyba że to pierwsze roszczenie ma charakter szczególny na podstawie wyraźnego przepisu ustawy. Zob. wyrok SN z 11 września 1997 r., III CKN 162/97, OSN 1998, nr 2, poz. 31; E. Łętowska, *Bezpodstawne wzbogacenie*, Warszawa 2000, s. 53–56.

⁴³ W. Dubis, [w:] *Kodeks cywilny...*, s. 689; E. Łętowska, op. cit. s. 53–56.

⁴⁴ P. Księżak, *Bezpodstawne wzbogacenie. Art. 405-414 KC. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 4.

i różnorodny zakres przypadków⁴⁵. Wydawać by się mogło, że ustawodawca celowo zawarł tylko ogólne znamiona tej instytucji, pozostawiając ich kazuistyczne rozwinięcie praktyce prawniczej⁴⁶. Pod pojęcie bezpodstawnego wzbogacenia, czyli sytuacji, gdy uzyskanie niesłusznie korzyści nastąpi z majątku innej osoby, podpadać będzie wiele sytuacji z życia codziennego, a dokonanie ich zwartej egzemplifikacji jest nie tyle niemożliwe, co wręcz niezasadne, ponieważ regulacja ta ma stanowić konstrukcję roszczenia uzupełniającego i być wykorzystywana wszędzie tam, gdzie roszczenia z innych tytułów nie znajdują zastosowania⁴⁷.

Przepisy o bezpodstawnym wzbogaceniu mają na celu wyrównanie zachwianej między stronami równowagi, w szczególności tam, gdzie roszczenia z innych tytułów zawodzą⁴⁸. Z założenia zatem służą rozstrzygnięciu konfliktu interesów podmiotów, między którymi dokonany został transfer korzyści oraz – na podstawie stosownych procedur – uzyskaniu sprawiedliwego rozwiązania zaistniałych przesunieć majątkowych.

3.3. Przesłanki bezpodstawnego wzbogacenia

Stwierdzenie, że nienależne świadczenie na rachunek organu podatkowego niebędące nadpłatą uzasadnia stosowanie przepisów kodeksu cywilnego, powoduje, że trzeba nakreślić przewidziane przez ustawodawcę w przepisie art. 405 k.c. przesłanki bezpodstawnego wzbogacenia. Roszczenie z tego tytułu powstaje, gdy nastąpiło wzbogacenie jednej osoby uzyskane kosztem majątku innej osoby (wzbogacenie jednego podmiotu, zubożenie drugiego), występuje związek między wzbogaceniem i zubożeniem (np. wspólne źródło) oraz brak podstawy prawnej powstałego wzbogacenia⁴⁹.

Poprzez wzbogacenie rozumie się uzyskanie korzyści majątkowej w dowolnej postaci, bez prawnego usprawiedliwienia. Przy czym owa korzyść może przybrać postać np. nabycia praw, umocnienia praw, używania cudzych praw, w inny sposób powiększenia aktywów (wejście korzyści do majątku) bądź zmniejszenia pasywów (zaoszczędzenie wydatków)⁵⁰. Z kolei zubożenie polega na doznaniu uszczerbku, który musi przybrać postać majątkową, np. ubytek określonych przedmiotów, nieodpłatne świadczenie usług, naruszenie praw zubożonego, utracone korzyści⁵¹.

Na marginesie warto zwrócić uwagę, że do przesłanki zubożenia, w kontekście instytucji nadpłaty, odwołuje się Trybunał Konstytucyjny w postanowieniu z dnia 29 listopada 2010 r.⁵², w którym orzekł, że przyjęty w Ordynacji podatkowej model

⁴⁵ Wyrok SN z dnia 21 marca 2007 r., I CSK 458/2006, LEX nr 253397.

⁴⁶ A. Ohanowicz, J. Górski, *Zarys prawa zobowiązań*, PWN, Warszawa 1970, s. 109.

⁴⁷ P. Księżak, op. cit., s. 111.

⁴⁸ A. Ohanowicz, J. Górski, op. cit., s. 109.

⁴⁹ W. Dubis, [w:] *Kodeks cywilny...*, s. 662 i n.

⁵⁰ P. Mostowik, op. cit., s. 242 i n.

⁵¹ Ibidem.

⁵² Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 listopada 2010 r., P 45/09, OTK-A 2010, nr 9, poz. 125.

nadpłaty nie zawiera przesłanki poniesienia ciężaru ekonomicznego podatku jako warunku jej zwrotu⁵³. Trybunał uznał, że ustawodawca, normując kwestię zwrotu nadpłaty, pominął istotną przesłankę roszczenia o zwrot nienależnego świadczenia, jaką jest wykazanie zubożenia po stronie tego, kosztem kogo wzbogacenie Skarbu Państwa nastąpiło. Wskazał, że prawidłowa wykładnia tej regulacji powinna uwzględniać funkcję, którą ma ona spełniać, a mianowicie zwrot wartości „musi należeć się temu, kto wartość tę utracił, a zatem tej osobie, która faktycznie poniosła ekonomiczny ciężar nienależnie zapłaconego podatku”. Trybunał stwierdził również, że „zwrot podatku akcyzowego na rzecz osoby, która go tylko formalnie, a nie faktycznie zapłaciła, prowadziłby zatem do bezpodstawnego wzbogacenia tej osoby”.

Na gruncie kodeksu cywilnego wzbogacenie i zubożenie, tj. transfer korzyści z majątku jednej osoby do majątku drugiej albo uzyskanie korzyści przez jedną osobę kosztem innej, może przybrać różną postać⁵⁴. Może to być wynikiem działania zubożonego (np. przeniesienie własności, zapłata długu) albo działania wzbogaconego (np. użycie cudzej rzeczy). Wzbogacenie może także powstać wskutek działania osoby trzeciej (np. dokonanie przez bank mylnie przelewu na konto innej osoby) bądź wskutek przypadku, tj. zdarzenia niezależnego od woli ludzkiej (np. przypadkowe złączenie lub pomieszanie rzeczy)⁵⁵. Najczęściej spotykane w praktyce jest bezpodstawne wzbogacenie wskutek działania zubożonego, które stanowić może czynność faktyczną lub prawną, w szczególności czynności prawne przysparzające, mające na celu umorzenie zobowiązania⁵⁶. Celem świadczenia powodującego powstanie stanu nadpłaty podatku jest umorzenie zobowiązania podatkowego.

O związku między wzbogaceniem a zubożeniem można mówić, gdy przyczyną wzbogacenia i zubożenia jest to samo zdarzenie (wspólne źródło)⁵⁷. Wzbogacenie jest niesłuszne tylko wówczas, gdy wskutek tego osoba, która świadczyła, doznała uszczerbku. Przesunięcie wartości musi nastąpić z jednego majątku do drugiego, tak aby zubożenie jednej strony było odpowiednikiem wzbogacenia drugiej (symetryczność)⁵⁸.

Ostatnią, a jednocześnie najważniejszą przesłanką bezpodstawnego wzbogacenia jest brak podstawy prawnej, którą rozumieć należy jako nieusprawiedliwione

⁵³ Należy podkreślić, że postawiona przez Trybunał teza dotyczyła podatku akcyzowego, którego cechą jest to, że po stronie podatników istnieje przewidziana prawem możliwość „przerzucenia” ekonomicznego ciężaru opodatkowania na inne podmioty (konsumentów, nabywców towarów), wynikająca z obowiązku wliczenia podatku w cenę towaru. Ciężar ekonomiczny podatku ponosić może konsument w cenie towaru. Zob. wyrok WSA w Szczecinie, z dnia 11 grudnia 2013 r., I SA/Sz 607/13, LEX nr 1404438.

⁵⁴ A. Ohanowicz, J. Górski, op. cit., s. 110.

⁵⁵ Wyrok SN z dnia 20 grudnia 2006 r., IV CSK 272/2006, LEX nr 250047; wyrok SN z 23 listopada 1998 r., II CKN 58/98, LEX nr 55389.

⁵⁶ A. Ohanowicz, J. Górski, op. cit. s. 111.

⁵⁷ E. Łętowska, op. cit., s. 73.

⁵⁸ P. Mostowik, op. cit., s. 248; A. Doliwa, M. Stefanowicz, A. Pancewicz, *Wybór orzecznictwa SN z zakresu prawa zobowiązań – bezpodstawne wzbogacenie*, „Edukacja Prawnicza” 2007, nr 4, s. 25.

uzyskanie korzyści poprzez czynność prawną, przepis ustawy, orzeczenie sądu lub decyzję administracyjną⁵⁹. Istotne znaczenie dla określenia sytuacji braku podstawy prawnej ma przepis art. 410 k.c., regulujący osobliwy przypadek (podtyp) bezpodstawnego wzbogacenia, tj. nienależne świadczenie⁶⁰. W odróżnieniu od innych przypadków bezpodstawnego wzbogacenia wskazana regulacja zakłada uzyskanie korzyści majątkowej w następstwie świadczenia, czyli zachowania zmierzającego do wykonania oznaczonego zobowiązania⁶¹. Przyjmuje się, że brak podstawy prawnej oznacza tu nie tylko brak ważnej i skutecznej czynności prawnej, ale również wadliwość *causa*⁶².

Jeżeli wpłata na rachunek organu podatkowego nie wynika z istniejącego obowiązku podatkowego, a także nie ma związku z tym obowiązkiem (por. nadpłata), tj. wyraźnie dokonana została przez pomyłkę, wpisuje się w szczególną regulację bezpodstawnego wzbogacenia, a mianowicie przepis art. 410 § 2 k.c. (gdy podmiot, który spełnił świadczenie, nie był w ogóle zobowiązany lub nie był zobowiązany względem osoby, której świadczył). Mamy tu do czynienia z wadliwością *causa*, stanowiącą o braku podstawy świadczenia. W rezultacie zaś działania podmiotu świadczącego niewątpliwie zachodzi wzbogacenie organu podatkowego uzyskane kosztem majątku osoby nienależnie świadczącej (wzbogacenie jednego podmiotu, zubożenie drugiego), wynikające z tego samego zdarzenia.

Konkluzje

Podsumowując powyższe rozważania, należy stanąć na stanowisku, że nadpłata uregulowana w Ordynacji podatkowej nie ma charakteru cywilnoprawnego, w związku z czym przepisy kodeksu cywilnego zasadniczo nie znajdują do niej zastosowania. Wyjątkowo sięgnięcie do regulacji cywilnoprawnych może uzasadnić stan faktyczny nadpłaty – nienależnego zapłacenia podatku lub jego nadpłacenia nie ujętych w prawie podatkowym, co wydaje się być mało prawdopodobne na gruncie obecnej kompleksowej regulacji nadpłaty w Ordynacji podatkowej. Sięgnięcie do przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu dopuścić należy w przypadku nienależnych świadczeń na rzecz organu podatkowego, których przyczyna jest oderwana od obowiązku podatkowego. Koncepcja taka znajdzie zastosowanie, gdy stan faktyczny wypełnia przesłanki art. 405 k.c., a jednocześnie brak innych stosownych regulacji, szczególnie w Ordynacji podatkowej.

⁵⁹ W. Dubis, [w:] *Kodeks cywilny...*, s. 663.

⁶⁰ Wyrok SN z dnia 21 listopada 1966 r., II PR 512/66, OSNC 1967, nr 7–8, poz. 136.

⁶¹ Wyrok SN z dnia 11 września 1997 r., III CKN 162/97, „Monitor Prawniczy” 1998, nr 3, s. 3.

⁶² K. Pietrzykowski, [w:] *Kodeks cywilny*, t. 1: *Komentarz do artykułów 1–44910*, Warszawa 2011, s. 1525.

Summary

The universalism of institutional unjust enrichment and undue performance to the tax organs

Key words: excess tax payment, unjust enrichment, obligation.

If the taxpayer provides to the tax creditor, even though the tax does not exist or that performance exceeds the amount due, an excess tax payment arises. The literature distinguishes between taxes and civil expression of this institution (arising from excess tax payment obligations) as a tax or civil obligation, respectively.

Although an excess tax payment is not a tax, the legislature provides for its return via imperious regulations. The purpose of the performance is to fulfill the tax obligation, however erroneous. This institution is fully governed by the provisions of the Tax Code.

Unjust enrichments regulations will be applied according to undue performance to the tax organs which reason is irrelevant to tax obligation and factual state fills the prerequisites of art. 405 PCC, and in the same time there are no appropriate regulations, especially in Tax Code.