

SWPS
Uniwersytet HumanistycznoSpołeczny
Instytut Prawa

Justyna Skwirowska

Prawna relewantność przesłanki zubożenia w nadpłacie

**Rozprawa doktorska
napisana pod kierunkiem
Prof. Bronisława Sitka**

Warszawa 2024

SPIS TREŚCI

Wstęp

Rozdział I. Nadpłata podatku w kontekście wykładni prawa podatkowego

1. Wprowadzenie
2. Ogólne zasady wykładni prawa a wykładnia prawa podatkowego
 - 2.1. Ogólne zasady wykładni prawa
 - 2.2 Wykładnia prawa podatkowego
 - 2.2.1. Wpływ zasady *in dubio pro tributario* na wykładnię prawa podatkowego
 - 2.2.2. Prymat wykładni językowej w prawie podatkowym w świetle zasad naczelných Konstytucji RP
 - 2.2.3. Możliwość odstąpienia od wykładni językowej w prawie podatkowym
 - 2.2.4. Prymat wykładni językowej jako przyczyna inflacji przepisów prawa podatkowego
 - 2.2.5. Możliwość stosowania analogii w prawie podatkowym
3. Nadpłata podatku
 - 3.1. Pojęcie nadpłaty podatku
 - 3.2. Sytuacje skutkujące powstaniem nadpłaty
 - 3.3. Problemy terminologiczne występujące w ramach instytucji nadpłaty podatku
 - 3.4. Kwestia braku ustalenia definicji legalnej pojęcia nadpłaty
 - 3.5. Charakter prawny nadpłaty
 - 3.5.1. Podział na prawo publiczne i prawo prywatne – zagadnienia wstępne
 - 3.5.2. Charakter prawny nadpłaty – stanowisko doktryny
 - 3.5.3. Charakter prawny nadpłaty – stanowisko judykatury
 - 3.5.4. Krytyka stanowiska doktryny i judykatury odnośnie do charakteru prawnego nadpłaty
4. Rodzaje nadpłat, sposoby określenia oraz zwrotu nadpłaty
5. Podsumowanie

Rozdział II. Bezpodstawne wzbogacenie a nadpłata podatkowa

1. Wprowadzenie
2. Bezpodstawne wzbogacenie – geneza oraz zagadnienia ogólne
 - 2.1. Cel oraz istota instytucji bezpodstawnego wzbogacenia
 - 2.2. Przesłanki warunkujące powstanie roszczenia z bezpodstawnego wzbogacenia
 - 2.3. Brak podstawy prawnej wzbogacenia – czynność prawna oraz akt administracyjny
 - 2.3.1. Brak podstawy prawnej wzbogacenia wynikający z czynności prawnej
 - 2.3.2. Brak podstawy prawnej wzbogacenia wynikający z czynności administracyjnej
3. Świadczenie nienależne – geneza oraz zagadnienia ogólne
 - 3.1. Świadczenie nienależne – ogólna charakterystyka
 - 3.1.1 Pojęcie świadczenia
 - 3.1.2. Kondykcje uregulowane w ramach przepisów o świadczeniu nienależnym
 - 3.1.3. Przesłanka zubożenia oraz wzbogacenia w świadczeniu nienależnym
4. Nadpłata podatku a świadczenie nienależne
 - 4.1. Zastosowanie regulacji cywilnoprawnych do świadczeń niewypełniających zakresu pojęciowego nadpłaty
 - 4.2. Możliwość korzystania z przepisów dotyczących bezpodstawnego wzbogacenia w ramach interpretacji regulacji dotyczących nadpłaty
5. Podsumowanie

Rozdział III. Ekonomiczny ciężar podatku w ramach instytucji nadpłaty podatkowej

1. Wprowadzenie
2. Zjawisko przerzucalności podatku
3. Przesłanka zubożenia w nadpłacie podatku – stanowisko judykatury
 - 3.1. Wnioski dotyczące przesłanki zubożenia w nadpłacie wynikające z wyroku TK z 6.03.2002 r., P 7/00
 - 3.2. Wnioski dotyczące przesłanki zubożenia w nadpłacie wynikające z uchwały NSA z 13.07.2009 r., I FPS 4/09z 13.07.2009 r., I FPS 4/09
 - 3.3. Wnioski dotyczące przesłanki zubożenia w nadpłacie wynikające z postanowienia TK z 29.11.2010 r., P 45/09

3.4. Wnioski dotyczące przesłanki zubożenia w nadpłacie wynikające z uchwały NSA z 22.06.2011 r., I GPS 1/11

3.5. Uchwała I GPS 1/11 – podsumowanie zdań odrębnych

3.6. Zakres związania uchwałą I GPS 1/11

4. Dorobek judykatury dotyczący przesłanki zubożenia – pozostałe zagadnienia

5. Przesłanka zubożenia podatnika w nadpłacie podatku – stanowisko doktryny

5.1. Przesłanka zubożenia podatnika w nadpłacie podatku – zagadnienia wstępne

5.1.2. Przesłanka zubożenia podatnika w nadpłacie podatku – argumentacja prezentowana na poparcie jej prawnej relewantności

5.1.2.1. Wybrane poglądy prezentowane przez przedstawicieli doktryny odnoszące się do norm konstytucyjnych

5.1.2.2. Poglądy prezentowane przez przedstawicieli doktryny (kolejne argumenty)

5.1.2.2.1. Argumentacja odwołująca się do norm konstytucyjnych oraz wykładni celowościowej

5.1.2.2.2. Argumentacja odnosząca się do roszczeń cywilnoprawnych

5.1.2.3. Poglądy prezentowane przez wybranych przedstawicieli doktryny (dalsza część)

5.1.2.3.1. Możliwość przełamania wyniku wykładni językowej w obrębie przepisów regulujących nadpłatę

5.1.2.3.2. Możliwość przełamania wyniku wykładni językowej w obrębie przepisów regulujących nadpłatę Prawo niezubożonego podatnika do nadpłaty a nadużycie prawa

5.1.2.3.3. Możliwość przełamania wyniku wykładni językowej w obrębie przepisów regulujących nadpłatę Prawo niezubożonego podatnika do nadpłaty a nadużycie prawa Prawo niezubożonego podatnika do nadpłaty a niedozwolona pomoc publiczna

5.1.2.3.4. Możliwość dochodzenia przez Skarb Państwa zwrotu nadpłaty od niezubożonego podatnika w oparciu o roszczenia cywilnoprawne

6. Przesłanka zubożenia podatnika w nadpłacie podatku – argumentacja prezentowana przez przeciwników jej prawnej relewantności

6.1. Prawna relewantność przesłanki zubożenia jako przykład prawotwórstwa

6.2. Prawna relewantność przesłanki zubożenia a brak odpowiedzialności Skarbu Państwa za podatki pobrane bez podstawy prawnej

6.3. Niezgodność przesłanki zubożenia w nadpłacie z prawem europejskim

- 6.4. Prawna relewantność przesłanki zubożenia w nadpłacie podatku w ramach podatków bezpośrednich
- 6.5. Pozostała argumentacja podnoszona przez przeciwników prawnej relewantności przesłanki zubożenia
- 7. Zubożenie podatnika jako element zakresu pojęciowego nadpłaty lub przesłanka odmowy zwrotu nadpłaty
- 8. Podsumowanie

Rozdział IV. Przesłanka zubożenia w instytucji nadpłaty a normy wyższego rzędu

- 1. Wprowadzenie
- 2. Uprawnienie podatnika do nadpłaty a normy wyższego rzędu
 - 2.1. Prawo do nadpłaty a normy konstytucyjne
- 3. Przesłanka zubożenia w nadpłacie podatku w dorobku orzecznictwym TSUE
- 4. Analiza zgodności przesłanki zubożenia w nadpłacie z normami wyższego rzędu
 - 4.1. Roszczenia cywilnoprawne pomiędzy podatnikiem ekonomicznym i formalnym wynikające z nadpłaty podatku – obecna praktyka orzecznicza
 - 4.1.1. Roszczenia cywilnoprawne pomiędzy podatnikiem ekonomicznym i formalnym wynikające z nadpłaty podatku – dorobek SN
 - 4.1.2. Roszczenia cywilnoprawne pomiędzy podatnikiem ekonomicznym i formalnym wynikające z nadpłaty podatku – dorobek sądów powszechnych
- 5. Roszczenia cywilnoprawne pomiędzy podatnikiem ekonomicznym i formalnym wynikające z nadpłaty podatku – zagadnienia problematyczne
 - 5.1. Wpływ nienależnego podatku, który został ujęty jako składnik ceny, na nieważność czynności prawnej w części jego dotyczące
 - 5.2. Wyrażenie kwoty nienależnego podatku bezpośrednio w cenie a sankcja nieważności czynności prawnej
 - 5.3. Moment powstania roszczenia kondykcijnego wynikającego z nadpłaty
 - 5.4. Wypełnienie hipotezy art. 409 k.c. wskutek uiszczenia przez wzbogaconego podatku na rzecz organu podatkowego

- 5.5. Konieczność uzyskania prejudykatu dotyczącego nadpłaty do zasądzenia świadczenia nienależnego na rzecz podatnika ekonomicznego
6. Możliwość dochodzenia roszczenia kondykcijnego przez podatnika ekonomicznego przy założeniu relewantności prawnej przesłanki zubożenia w nadpłacie
7. Prawna relewantność przesłanki zubożenia w nadpłacie a normy wyższego rzędu – wnioski
8. Ocena postulatów *de lege ferenda* co do wprowadzenia przesłanki zubożenia do przepisów ordynacji podatkowej
9. Pytanie prejudycjalne dotyczące zwrotu nadpłaty w podatku od towarów i usług w przypadku sprzedaży paragonowej

Wnioski końcowe

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

k.c. – ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.)

k.k.s. – ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 628)

Konstytucja – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)

k.p.a. – ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 572)

k.p.c. – ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 1550 ze zm.)

o.p. – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.)

p.p.s.a. – ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.)

u.g.n. – ustawa z 21.08.1997 r. o gospodarce nieruchomościami (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 344 ze zm.)

u.p.d.o.f. – ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 226)

u.p.d.o.p. – ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.)

u.p.t.u. – ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 361)

ustawa o cenach – ustawa z 5.07.2001 r. o cenach (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 385)

ZTP – rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 20.06.2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 283)

Czasopisma, publikatory

Acta UW r.PPiA – Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji

Dz.U. – Dziennik Ustaw

EPS – Europejski Przegląd Sądowy

FK – Finanse Komunalne

KPPod. – Kwartalnik Prawa Podatkowego

Legalis – System Informacji Prawnej Legalis

LEX – System Informacji Prawnej LEX

MoPod. – Monitor Podatkowy

ONSA – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego

ONSAiWSA – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych

OSNC – Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna

OSNC-ZD – Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna – Zbiór Dodatkowy

OSNKW – Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Karna

OSNP – Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych

OSP – Orzecznictwo Sądów Polskich

OTK – Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego

OTK-A – Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Seria A

OTK-B – Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Seria B

Pal. – Palestra

PiP – Państwo i Prawo

POP – Przegląd Orzecznictwa Podatkowego

PP – Przegląd Podatkowy

PPP – Przegląd Prawa Publicznego

Pr. i Pod. – Prawo i Podatki

Pr.Nauk.UE.Wroc. – Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

PS – Przegląd Sądowy

RPEiS – Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny

SPU – Studia Prawnoustrojowe

ST – Samorząd Terytorialny

Stud.Iur.Lubl. – Studia Iuridica Lublinensia

TRP – Toruński Rocznik Podatkowy

ZNSA – Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

ZOTSiS – Zbiór Orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości i Sądu

Inne skróty

NSA – Naczelny Sąd Administracyjny

RP – Rzeczpospolita Polska

RPO – Rzecznik Praw Obywatelskich

SA – Sąd Apelacyjny

SN – Sąd Najwyższy

SO – Sąd Okręgowy

SOKIK – Sąd Ochrony Konkurencji i Konsumentów

TK – Trybunał Konstytucyjny

TSUE – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej

UE – Unia Europejska

WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny

WSTĘP

Od dłuższego czasu toczy się w doktrynie dyskusja odnośnie do tego, czy w ramach instytucji nadpłaty podatkowej prawną relewantność ma przesłanka zubożenia. W ujęciu potwierdzającym jej występowanie *de lege lata* podatnik nie jest uprawniony do stwierdzenia czy też zwrotu nadpłaty¹, jeżeli nie poniósł jej ciężaru ekonomicznego. W pierwszej kolejności należy zauważyć, że to sporne zagadnienie wpisuje się w dużo ogólniejszą problematykę, jaką jest prymat wykładni językowej w obrębie prawa podatkowego. Zarówno w dorobku piśmiennictwa², jak i judykatury prawa podatkowego³ wyrażany jest niekiedy pogląd o nadrzędności tej metody wykładni. Dlatego też rozważania co do prawnej relewantności przesłanki zubożenia sprowadzają się przeważnie do ogólnikowego stwierdzenia o jasności w tej kwestii art. 72 ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa. Zwolennicy owego stanowiska poprzestają na argumentacji, zgodnie z którą ustawodawca nie wyraził wprost takiej przesłanki w przepisach, a przez to nie ma ona znaczenia prawnego⁴. Pogląd ten jest wątpliwy z dwóch powodów: po pierwsze, sama nadrzędność omawianej metody wykładni budzi zastrzeżenia, po drugie zaś, można zasadnie prezentować opinię o jej występowaniu jedynie w przepisach wpływających na wysokość obciążeń podatkowych. Zagadnienia te zostaną szczegółowo omówione w rozdziale pierwszym rozprawy. Przekonanie o możliwości stosowania w obrębie art. 72 o.p. wszystkich metod wykładni, w tym systemowej i celowościowej, skutkuje tym, że brak występowania tej przesłanki nie jest już tak oczywisty.

Argumentacja zmierzająca do wykazania prawnej relewantności przesłanki zubożenia w nadpłacie skupia się głównie na próbach stosowania analogii z przepisów regulujących bezpodstawne wzbogacenie lub stosowania wykładni celowościowej bądź systemowej, w tym wykładni w zgodzie z Konstytucją. Z kolei argumentacja przeciwna, oprócz twierdzenia

¹ Sporna jest także kwestia tego, czy przedmiotowa przesłanka miałaby być elementem samego pojęcia nadpłaty podatkowej, czy też jej zwrotu.

² B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 25–26.

³ Wyrok NSA z 26.10.2021 r., II FSK 823/21, LEX nr 3256459.

⁴ „Błędna jest wykładnia art. 72 § 1 pkt 1 o.p., przejawiająca się odejściem od wykładni literalnej tego przepisu i uznaniem, że nie jest nadpłatą kwota podatku akcyzowego uiszczona z tytułu produkcji i sprzedaży piwa i napojów piwnych smakowych w sytuacji, gdy ten, kto ją uiścił, nie poniósł z tego tytułu uszczerbku majątkowego” (wyrok NSA z 20.05.2021 r., I FSK 360/21, LEX nr 3194731).

o nadrzędności wykładni językowej w obrębie tej gałęzi prawa, opiera się niekiedy na wykazaniu, że wniosek interpretacyjny o obowiązywaniu *de lege lata* przesłanki zubożenia byłby niezgodny z normami wyższego rzędu. Należy w tym względzie zauważyć, że możliwość ograniczenia zwrotu nadpłaty z uwagi na przerzucenie jej ciężaru ekonomicznego była przedmiotem zainteresowania TSUE. Z dorobku orzeczniczego Trybunału wynikają natomiast przesłanki, które muszą być spełnione przez państwo członkowskie, aby takie ograniczenie nie naruszało prawa europejskiego. Już na wstępie można wskazać, że powyższe przesłanki odnoszą się m.in. do tego, że wskutek uregulowania takiego ograniczenia nie może dojść do sytuacji, gdy podatnikowi ekonomicznemu, czyli podmiotowi faktycznie ponoszącemu ciężar podatku i niebędącemu podatnikiem w rozumieniu ustaw podatkowych, nie przysługuje skuteczny środek prawny umożliwiający mu dochodzenie kwoty nadpłaty, której ciężar poniósł, oraz do konieczności udowodnienia przez organy podatkowe podatnikowi formalnemu, czyli podatnikowi w rozumieniu art. 7 o.p., przerzucenia ciężaru ekonomicznego podatku.

Ewentualny środek prawny przysługujący podatnikowi ekonomicznemu oraz możliwość jego skutecznego dochodzenia na gruncie obecnego systemu prawnego nie zostały w sposób wystarczający przeanalizowane przez doktrynę. Zwolennicy przesłanki zubożenia poprzestają w tym zakresie na ogólnikowej tezie, że podatnik ekonomiczny może dochodzić świadczenia nienależnego. Natomiast przeciwnicy jej prawnej relewantności – również w sposób bardzo ogólny i bez dokonywania szczegółowych badań – ograniczają się do stwierdzenia o braku przysługiwania podatnikowi ekonomicznemu skutecznego środka prawnego. Wobec powyższego, w ramach niniejszej rozprawy zbadana będzie kwestia występowania takiego środka w polskim porządku prawnym, tj. w praktyce orzecniczej związanej z dochodzeniem takich roszczeń, oraz dokonana zostanie ocena jego zasadności. Badania co do występowania takiego środka oraz skuteczności jego zastosowania, przy założeniu prawnej relewantności przesłanki zubożenia, przemawiają za przyjęciem analizowanej hipotezy interpretacyjnej lub za jej ostatecznym odrzuceniem jako naruszającej prawo europejskie.

Omawiane zagadnienie wiąże się bezpośrednio z dorobkiem nauk ekonomicznych, gdyż przesłanka zubożenia opiera się na założeniu, że podatnik nie ma prawa do nadpłaty, jeżeli jej ciężar został przerzucony na podmiot trzeci, zaś badania nad przerzucalnością

podatku znajdują się w domenie właśnie tych nauk. Ponieważ rozprawa podejmuje tę problematykę z perspektywy prawnej, kwestie łączące się z naukami ekonomicznymi będą jedynie zasygnalizowane. Wyraźnie wskazane zostaną również konkretne zagadnienia, które wymagałyby pogłębionej analizy na gruncie nauk ekonomicznych.

Należy zauważyć, że skutek uchwały NSA z 22.06.2011 r., I GPS 1/11⁵, zagadnienie dotyczące przesłanki zubożenia jeszcze bardziej się skomplikowało. Zgodnie z sentencją tej uchwały, nie jest nadpłatą uiszczona nienależnie kwota podatku akcyzowego od energii elektrycznej. Już po wydaniu uchwały doszło do sporu orzeczniczego koncentrującego się wokół związania nią w sprawach dotyczących nadpłat w podatkach pośrednich, które nie powstały w ramach podatku akcyzowego od energii elektrycznej. W konsekwencji, sądy administracyjne odmawiają co do zasady przesłance zubożenia znaczenia prawnego, jeżeli nadpłata nie powstała w ramach podatku akcyzowego od tego wyrobu. To z kolei skutkuje dychotomią w zakresie pojęcia nadpłaty w ramach podatków pośrednich, co z całą pewnością nie zasługuje na aprobatę.

Warto ponadto zwrócić uwagę na fakt, że zagadnienie przesłanki zubożenia w nadpłacie podatku jest wielowątkowe, co uzasadnia konieczność przeprowadzenia bardziej wnikliwych badań. Tymczasem doktryna prawa podatkowego z całą pewnością nie daje uzasadnionych podstaw do przyjęcia jednej z ewentualnych hipotez interpretacyjnych, tj. występowania lub braku występowania w ramach instytucji nadpłaty przesłanki zubożenia. Analiza występowania tej przesłanki najczęściej jest podejmowana w ramach kilkustronicowych opracowań w monografiach lub czasopismach naukowych. W tym zakresie można wskazać prace W. Morawskiego⁶, M. Kielbowskiego⁷, G. Borkowskiego⁸,

⁵ Uchwała NSA z 22.06.2011 r., I GPS 1/11, ONSAiWSA 2011, nr 5, poz. 93.

⁶ W. Morawski, *Zwrot podatku pobranego z naruszeniem prawa Unii Europejskiej – aspekt krajowy*, PP 2010, nr 5.

⁷ M. Kielbowski, *Zwrot nienależnie pobranej akcyzy. Glosa do uchwały siedmiu sędziów NSA z dnia 13 lipca 2009 r. (I FPS 4/09)*, PP 2010, nr 5.

⁸ G. Borkowski, *Jak rozumieć nadpłatę w podatku akcyzowym?*, Glosa 2011, nr 4.

K. Lasińskiego-Suleckiego i W. Morawskiego⁹, M. Gizickiego¹⁰ oraz K. Radzikowskiego¹¹. Jedynym szerszym opracowaniem na jej temat jest rozdział w monografii M. Popławskiego o uprawnieniach podatkowych¹².

Autorzy tych skromnych objętościowo opracowań nie analizują szczegółowo problematyki związanej z przedmiotową przesłanką. Najlepszą ilustracją powyższego są spostrzeżenia odnoszące się do roszczeń cywilnoprawnych skorelowanych z nadpłatą. Przykładowo, jak stwierdza M. Popławski, doktryna prawa podatkowego w ramach swoich rozważań stwierdza niekiedy, że na gruncie cywilnoprawnym takie roszczenia będą przysługiwać podatnikom ekonomicznym¹³. Natomiast inni przedstawiciele doktryny, odmawiając przesłance zubożenia znaczenia prawnego, argumentują, że sprawą oczywistą jest brak występowania w polskim porządku prawnym takich roszczeń.

Celem niniejszej rozprawy jest szczegółowe zbadanie kwestii tego, czy w obecnym stanie prawnym przesłance zubożenia można przyznać znaczenie normatywne. Dorobek doktryny w tym zakresie nie jest wystarczający, aby można było odpowiedzieć na pytanie odnośnie do występowania tej przesłanki *de lege lata*.

Na podstawie wstępnej analizy zagadnienia badawczego postawiono następującą hipotezę: przesłanka zubożenia w nadpłacie podatkowej nie może być uznana za mającą znaczenie prawne, ponieważ taki wniosek interpretacyjny stanowiłby naruszenie norm wyższego rzędu. W rozprawie zbadane zostaną również następujące hipotezy szczegółowe:

1. Prawna relewantność przesłanki zubożenia jest zagadnieniem, którego rozstrzygnięcie nie może być oparte jedynie na wykładni językowej art. 72 o.p.
2. Prymat wykładni językowej w obrębie prawa podatkowego budzi uzasadnione wątpliwości i wymaga przeprowadzenia skrupulatnych badań skupiających się na wpływie

⁹ K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Nadpłata akcyzy. Uwagi dotyczące wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 10 lutego 2015 r., I SA/Bd 893/14, i zdania odrębnego sędzi Izabeli Najdy-Ossowskiej*, PP 2016, nr 3.

¹⁰ M. Gizicki, *Koncepcja bezpodstawnego wzbogacenia w orzecznictwie podatkowym* [w:] J. Głuchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. 2, Warszawa 2019.

¹¹ K. Radzikowski, *Zasada autonomii prawa podatkowego w świetle związków prawa podatkowego z prawem cywilnym (na przykładzie instytucji bezpodstawnego wzbogacenia)* [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, Warszawa 2019.

¹² M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2014.

¹³ M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe...*, s. 142–143.

tej metody wykładni na jasność i pewność prawa podatkowego, a także na kazuistyczną metodę regulacji prawa podatkowego.

3. W ramach obecnego porządku prawnego wniosek o występowaniu *de lege lata* w ramach nadpłaty przesłanki zubożenia prowadzi do niemożliwości dochodzenia przez podatnika ekonomicznego roszczeń cywilnoprawnych wynikających z nadpłaty.

4. Praktyka orzecznicza sądów powszechnych odnosząca się do roszczeń wysuwanych przez podatników ekonomicznych nie pozwala na skuteczne dochodzenie przez nich ciężaru podatku, który ponieśli w sensie ekonomicznym.

5. Logiczną konsekwencją uznania prawnej relewantności przesłanki zubożenia w nadpłacie jest jej występowanie również w ramach nadpłaty powstałej w podatkach bezpośrednich.

6. Wprowadzenie do polskiego porządku prawnego przesłanki zubożenia w nadpłacie w celu uniemożliwienia naruszenia norm wyższego rzędu podatku wymagałoby interwencji ustawodawcy.

7. Związanie uchwałą NSA, I GPS 1/11, nadającą przesłance zubożenia prawną relewantność, w przeciwieństwie do obecnej praktyki orzeczniczej sądów administracyjnych, w sprawie zawisłej przed sądem powinno być wyznaczane poprzez faktyczne przerzucenie ciężaru ekonomicznego podatku przez podatnika formalnego na podmiot trzeci.

Rozdział pierwszy rozprawy zostanie poświęcony zagadnieniom ogólnym, tj. wykładni prawa podatkowego oraz instytucji nadpłaty podatkowej. Na początek omówienia będzie wymagał podnoszony zarówno przez judykaturę, jak i doktrynę prymat wykładni językowej w obrębie prawa podatkowego, wraz z jego przyczynami oraz możliwością zasadnego twierdzenia odnośnie do jego obowiązywania w obrębie jedynie niektórych przepisów prawa podatkowego. Zagadnienie to jest szczególnie istotne, ponieważ przyjęcie możliwości korzystania wyłącznie z tej metody wykładni w ramach przepisów regulujących nadpłatę musiałoby prowadzić do wniosku interpretacyjnego o braku znaczenia prawnego omawianej przesłanki. Niemniej w rozdziale pierwszym wskazane zostanie, że sama nadrzędność tej metody wykładni w ramach prawa podatkowego jest wątpliwa, gdyż zakładane przez nią zapewnienie wysokiego stopnia komunikatywności pomiędzy ustawodawcą podatkowym a podatnikiem jest mało realne. Gdy natomiast uznamy zasadność stanowiska co do prymatu

wykładni językowej, to – jak się wydaje – dopuszczalne będzie jego stosowanie jedynie w obrębie przepisów wpływających na wysokość obciążeń podatkowych. Jeżeli przepisy regulujące nadpłatę podatkową do takich nie należą, to możliwe jest odejście w ich ramach od wyników wykładni językowej i posłużenie się wszystkimi metodami wykładni. Następnie w ramach tego rozdziału zostanie ukazana instytucja nadpłaty podatkowej, w szczególności takie zagadnienia, jak uregulowanie bądź brak uregulowania jej definicji legalnej w o.p. oraz argumenty przemawiające za jej publicznoprawnym charakterem. Są to kwestie niezwykle ważne, ponieważ brak definicji legalnej nadpłaty może przemawiać za większą elastycznością w dookreślaniu jej elementów poprzez dorobek judykatury i doktryny. Natomiast z samym zagadnieniem charakteru prawnego wiąże się istotne pytanie, jaki charakter prawny miałby transfer nienależnego bądź zawyżonego podatku przez podatnika formalnego na rzecz organu podatkowego przy założeniu prawnej relewantności przesłanki zubożenia. Odpowiedź na to pytanie wymaga dokładnej analizy czynników decydujących o publicznoprawnym charakterze nadpłaty.

Rozdział drugi zostanie poświęcony instytucji bezpodstawnego wzbogacenia oraz jego szczególnej postaci, jaką jest świadczenie nienależne. Również ten rozdział będzie się cechował dość dużym stopniem ogólności, lecz pozwoli to w dalszej części rozprawy zgłębić problematykę dużo bardziej szczegółową, np. kwestię występowania oraz możliwości skutecznego dochodzenia przez podatnika ekonomicznego roszczeń cywilnoprawnych, które miałyby być następstwem wystąpienia nadpłaty podatkowej. Dlatego też w rozdziale tym zostaną przeanalizowane chociażby takie zagadnienia, jak konsekwencje w obrębie prawa cywilnego sprzeczności czynności prawnych z przepisami innych gałęzi niż prawo prywatne w aspekcie ewentualnego skutku w postaci nieważności tych czynności czy też wpływ decyzji administracyjnych na możliwość dochodzenia roszczeń kondykcyjnych. Istotne będzie również zbadanie, czy w ramach przepisów regulujących nadpłatę podatkową dopuszczalne jest zastosowanie analogii z przepisów normujących bezpodstawne wzbogacenie.

Rozdział trzeci ma z kolei ukazać aktualny dorobek doktryny prawa podatkowego i judykatury w zakresie prawnej relewantności przesłanki zubożenia w nadpłacie podatku. Przybliżona w nim zostanie argumentacja prezentowana zarówno przez przeciwników, jak i zwolenników występowania tej przesłanki *de lege lata* w polskim systemie podatkowym oraz podjęta zostanie polemika z wyrażanymi przez nich poglądami. W rozdziale tym

rozważana będzie również dość problematyczna kwestia zakresu związania wspomnianą już uchwałą NSA, I GPS 1/11. Jak wskazano wyżej, z uwagi na nawiązanie w sentencji przedmiotowej uchwały jedynie do nadpłaty w podatku akcyzowym od energii elektrycznej od ponad 10 lat występuje spór co do tego, czy uchwała ta jest wiążąca również w obrębie nadpłat powstałych w innych podatkach.

Rozważania podjęte w czwartym, a zarazem ostatnim rozdziale rozprawy będą stanowiły oryginalne rozwiązanie podjętego w niej problemu badawczego. Na wstępie omówiona zostanie dopuszczalność ograniczenia stwierdzenia lub też zwrotu nadpłaty w ramach norm ponadustawowych, w szczególności prawa europejskiego. W tym zakresie przybliżony będzie dorobek orzecznictwa TSUE odnoszący się do możliwości wprowadzenia w państwach członkowskich ograniczenia uprawnienia do nadpłat z uwagi na bezpodstawne wzbogacenie podatnika. Następnie zaś, ze względu na fakt, że Trybunał dopuszcza uregulowanie takiego ograniczenia – jednak pod kilkoma warunkami, jak np. przysługiwanie skutecznych roszczeń podatnikowi ekonomicznemu – zostanie przeanalizowana możliwość ich dochodzenia na gruncie polskiego systemu prawnego. Z kolei brak możliwości skutecznego dochodzenia takich roszczeń prowadzi do jednoznacznego obalenia omawianego w rozprawie wariantu interpretacyjnego z powodu jego niezgodności z prawem europejskim.

W pracy nad rozprawą posłużono się metodą dogmatycznoprawną oraz analizą orzecznictwa. Została ponadto przebadana doktryna prawa podatkowego w zakresie omawianej przesłanki oraz zagadnień bardziej ogólnych, jednak powiązanych z przedmiotową tematyką, np. prymat wykładni językowej czy też możliwość stosowania analogii w obrębie prawa podatkowego. Ze względu na związek podejmowanej tematyki z bezpodstawnym wzbogaceniem oraz świadczeniem nienależnym (przesłanka zubożenia jest nieraz postulowana jako wynik interpretacyjny zastosowania analogii z przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu; co więcej, podatnik ekonomiczny potencjalnie może dochodzić „zwrotu nadpłaty” za pomocą roszczenia kondykcijnego) zostanie również przeprowadzona analiza poglądów doktryny odnośnie do instytucji bezpodstawnego wzbogacenia. W tym zakresie rozprawa będzie się koncentrować na bardziej szczegółowych zagadnieniach, np. na wpływie decyzji organu podatkowego lub deklaracji podatkowej na powstanie podstawy prawnej świadczenia w myśl przepisów o świadczeniu nienależnym. Z

uwagi na to, iż przedmiot badawczy koncentruje się wokół roszczeń cywilnoprawnych, w rozprawie przede wszystkim zostanie przeanalizowana polska literatura.

Od strony metodologicznej szczególnie istotna będzie również analiza praktyki sądów powszechnych co do możliwości dochodzenia przez podatnika ekonomicznego roszczeń kondykcyjnych wynikających z nadpłaty podatkowej. Omówiony dorobek piśmienniczy pozwoli zweryfikować zasadność tejże praktyki. Niezmiernie ważne będzie również zaprezentowanie dorobku TSUE w zakresie przedmiotowej przesłanki.

Kolejnym istotnym zagadnieniem będzie analiza zgodności omawianego wariantu interpretacyjnego z normami wyższego rzędu, w tym wynikającymi z orzecznictwa TSUE. Jak już bowiem zaznaczono, obecny stan doktryny czy też judykatury nie pozwala jednoznacznie rozstrzygnąć, czy przesłanka zubożenia w ramach nadpłaty podatku może być uznana za występującą *de lege lata*.

Jeżeli powyższa analiza będzie przemawiać za niezgodnością przesłanki zubożenia z normami wyższego rzędu, zostaną również wskazane istotne zagadnienia dotyczące tej problematyki wymagające podjęcia kolejnych wnikliwych badań oraz kwestie, które powinny stanowić przedmiot interwencji ustawodawcy przy ewentualnych pracach legislacyjnych mających na celu wprowadzenie omawianej przesłanki do polskiego porządku prawnego.

W rozprawie podjęta zostanie także kwestia tego, czy postulat *de lege ferenda* dotyczący wprowadzenia do polskiego porządku prawnego przesłanki zubożenia bezpośrednio w przepisach ordynacji podatkowej nie narusza norm wyższego rzędu. Postulat taki pojawił się w ramach prac kierowanej przez L. Etelę Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnej Prawa Podatkowego. W przepisach normujących nadpłatę miało się znaleźć sformułowanie, które wprost uzależnia jej powstanie od poniesienia ciężaru ekonomicznego przez podatnika. W projekcie zostały ujęte również inne zagadnienia, które zdaniem projektodawców były konieczne do wprowadzenia, aby nie naruszyć poprzez taką regulację norm prawa europejskiego, jak np. obciążenie organu podatkowego obowiązkiem udowodnienia podatnikowi faktu przerzucenia ciężaru podatku.

W rozprawie został uwzględniony stan prawny na koniec 2023 r.

ROZDZIAŁ I. NADPŁATA PODATKU W KONTEKŚCIE WYKŁADNI PRAWA PODATKOWEGO

1. Wprowadzenie

Nadpłata podatku, która jest instytucją uregulowaną w ustawie z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa, wywołuje liczne spory w doktrynie i judykaturze. Jednym z przykładów podnoszonych wątpliwości jest zagadnienie dotyczące wpływu braku poniesienia ciężaru ekonomicznego przez podatnika na stwierdzenie lub zwrot nadpłaty, co stanowi przedmiot niniejszej rozprawy.

W pierwszej części tego rozdziału podjęte zostaną kwestie wykładni prawa podatkowego oraz cech instytucji nadpłaty podatku. Charakteryzują się one dużo większym stopniem ogólności niż problematyka zwrotu nadpłaty podatnikowi, który nie jest zubożony, lecz mają oczywisty wpływ na to bardziej szczegółowe zagadnienie. Wykładnia prawa podatkowego i jej szczególne zasady będą musiały być zastosowane również do nadpłaty. Jednocześnie zagadnienia ogólne dotyczące nadpłaty będą istotne podczas analizy wpływu na tę instytucję przesłanki zubożenia. Zajęcie definitywnego stanowiska, według którego powyższe ogólne zagadnienia mają konkretny skutek w obrębie przesłanki zubożenia w nadpłacie, nie będzie możliwe bez rozważenia spornych kwestii dotyczących wspomnianej przesłanki. Z tego względu w niniejszym rozdziale należy poprzestać tylko na stwierdzeniu, że rozważania dotyczące danego zagadnienia ogólnego mają określony skutek w odniesieniu do możliwości uzależnienia stwierdzenia lub zwrotu nadpłaty od poniesienia ciężaru ekonomicznego podatku przez podatnika, jednak wyłącznie po przyjęciu pewnych dotyczących jej założeń, które zostaną poddane analizie w rozdziałach następnych.

W obrębie prawa podatkowego istotną rolę odgrywa wykładnia językowa. Prymat wykładni językowej ma określone konsekwencje również w zakresie przedmiotu badawczego rozprawy. Uznanie, że na gruncie przepisów prawa podatkowego nie można stosować pozajęzykowych metod wykładni, musi prowadzić do wniosku o braku możliwości uzależnienia zwrotu nadpłaty od poniesienia przez podatnika ciężaru ekonomicznego. Jednak zastosowanie innych metod wykładni lub rozumowań prawniczych mogłoby skutkować odmiennym wnioskiem w tym zakresie. Z tego powodu niezmiernie ważne jest wykazanie,

jak pojmowany jest w doktrynie oraz w praktyce orzeczniczej prymat wykładni językowej w prawie podatkowym, a także obszar jego zastosowania, tj. całość przepisów prawnopodatkowych lub tylko ich określona część. Dopiero w następnych rozdziałach – przy uznaniu, że wykładnia literalna ma szczególne znaczenie jedynie w określonej części regulacji prawa podatkowego – możliwe będzie stwierdzenie, czy przesłanka zubożenia w nadpłacie należy do przepisów, w przypadku których nie można stosować pozajęzykowych metod wykładni.

W dalszej części rozdziału przeanalizowana zostanie kwestia pojęcia nadpłaty podatku. Szczególnie ważne w tym zakresie będzie rozstrzygnięcie, czy ustawodawca wprowadził jej definicję legalną. Ma to ogromne znaczenie, gdyż brak takiej definicji skutkuje większą elastycznością w jej konstruowaniu przez doktrynę i judykaturę.

Kolejnym istotnym problemem badawczym podejmowanym w tym rozdziale będzie określenie charakteru prawnego nadpłaty, wraz z dogłębną analizą elementów, które ten charakter determinują. Zarówno w orzecznictwie, jak i w doktrynie dominuje obecnie stanowisko, zgodnie z którym nadpłata ma charakter publicznoprawny. Z perspektywy pytania badawczego postawionego w rozprawie szczególnie ważne jest zbadanie przesłanek, jakie przemawiają za publicznoprawnym charakterem nadpłaty. Ich dokładna analiza jest konieczna do stwierdzenia, czy przesunięcie majątkowe, które miałoby nie spełniać definicji nadpłaty z powodu braku zubożenia podatnika, jest działaniem na gruncie prawa prywatnego, czy też publicznego. Oczywiście szczegółowe rozważania dotyczące tego, z jakich dokładnie przepisów może być wywodzona ta przesłanka, nie zostaną podjęte w tym rozdziale. Jednak ogólna analiza charakteru prawnego instytucji nadpłaty pozwoli odnieść wnioski płynące z tego rozdziału do szczególnego przypadku przesunięcia majątkowego bez podstawy prawnej pomiędzy podatnikiem, który nie jest zubożony, a organem podatkowym.

2. Ogólne zasady wykładni prawa a wykładnia prawa podatkowego

2.1. Ogólne zasady wykładni prawa

Przed podjęciem rozważań na temat wykładni prawa podatkowego warto przypomnieć, czym generalnie jest pojęcie wykładni prawa i jakie są jej rodzaje. Teoretyk

prawa M. Zieliński stwierdza, że przez wykładnię prawa rozumie się działania, które zmierzają do odkodowania z przepisów prawnych norm postępowania¹⁴. W naukach prawnych przyjęło się uznawać pojęcia wykładni oraz interpretacji za synonimy¹⁵, z tego też względu w niniejszej rozprawie określenia te będą używane zamiennie. W doktrynie wskazuje się następujące rodzaje wykładni: wykładnię językową, wykładnię systemową oraz wykładnię celowościowo-funkcjonalną.

Pierwsza z nich, tj. wykładnia językowa, opiera się na semantyce oraz na ustalonych regułach składni¹⁶. Zgodnie z poglądem judykatury: „W procesie praktycznego stosowania prawa treść konkretnego przepisu ustala się przede wszystkim na podstawie zastosowanych w przepisie słów, w granicach ich tzw. możliwego do przyjęcia sensu (wykładnia gramatyczna)”¹⁷. Dorobek nauki prawa odnośnie do reguł, które należy stosować w ramach wykładni językowej, nie jest jednolity. Niejednokrotnie doktryna, tak samo zresztą jak judykatura, prezentuje dyrektywy stosowania tej wykładni, które są ze sobą sprzeczne. Za przykład może posłużyć chociażby brak konsensu co do odwoływania się do języka powszechnego lub prawnego (ewentualnie prawniczego) podczas stosowania tego rodzaju wykładni¹⁸.

Wykładnia systemowa odwołuje się do uregulowania przepisu w danym akcie normatywnym oraz do zasad całego systemu prawa lub danej gałęzi, do której konkretny przepis należy¹⁹. Podobnie jak w przypadku wykładni językowej, reguły jej przeprowadzania nie są jednolite²⁰. Przykładowo, wyrok WSA w Kielcach z 12.02.2020 r. wskazuje: „Wykładnia systemowa polega na ustalaniu właściwego znaczenia przepisu na podstawie jego usytuowania w systemie prawa. Wykładnia ta opiera się na założeniu, że miejsce przepisu

¹⁴ M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002, s. 47.

¹⁵ *Ibidem*, s. 48.

¹⁶ L. Leszczyński, *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, Kraków 2004, s. 121.

¹⁷ Wyrok NSA z 15.02.2005 r., FSK 1406/04, LEX nr 163846.

¹⁸ A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego*, Warszawa 2009, s. 25–41.

¹⁹ T. Chauvin, T. Stawecki, P. Winczorek, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2018, s. 249.

²⁰ Do wykładni systemowej nieraz zaliczana jest tzw. wykładnia w zgodzie z Konstytucją, jednak jest ona niekiedy włączana w zakres wykładni celowościowej. Por. T. Grzybowski, *Granice wykładni systemowej prawa podatkowego*, PPP 2018, nr 1, s. 65.

w danym akcie prawnym nie jest przypadkowe, ale wynika z racjonalnego działania prawodawcy”²¹. Natomiast wykładnia celowościowo-funkcjonalna skupia się na okolicznościach, w jakich odkodowana norma ma funkcjonować, np. na warunkach ekonomicznych czy społecznych, oraz na celu, jaki ustawodawca chciał osiągnąć, regulując konkretne zagadnienie²².

Niejednolite są nie tylko rodzaje reguł dotyczących konkretnych metod wykładni, lecz także stosunki zachodzące pomiędzy poszczególnymi metodami. Sporna jest chociażby relacja wykładni językowej z innymi metodami wykładni. W celu ukazania rozbieżności dotyczących stosunków pomiędzy tymi metodami można się posłużyć przykładami z orzecznictwa.

W wyroku z 12.04.2013 r. NSA uznał, że „wykładnią prawa jest operacja myślowa nie ograniczająca się do wykładni jednego przepisu (zwłaszcza ograniczona jedynie do wykładni językowej), lecz operacja, w toku której dokonuje się przekładu zbioru przepisów ogłoszonych w aktach prawodawczych na zbiór norm postępowania równoznaczny jako całość z danym zbiorem przepisów. Podstawą orzekania przez organy stosujące prawo nie jest przepis prawny, lecz norma prawna, w praktyce wywiedziona z szeregu przepisów prawnych”²³. Niemniej w uchwale z 20.05.2002 r. NSA wyraził pogląd odmienny: „Zgodnie z ukształtowanym poglądem doktryny i stanowiskiem judykatury wykładnia gramatyczna jest podstawowym i stosowanym w pierwszej kolejności rodzajem wykładni”²⁴. Również w doktrynie można spotkać przeciwstawne wobec siebie poglądy, z których jeden traktuje wykładnię językową jako w pewnym sensie nadrzędną wobec innych metod wykładni, natomiast drugi uznaje konieczność stosowania wszystkich metod wykładni do odkodowania znaczenia normy prawnej²⁵. Przy czym ewentualna „nadrzędność” wykładni językowej nie

²¹ Wyrok WSA w Kielcach z 12.02.2020 r., II SA/Ke 31/20, LEX nr 2786125.

²² T. Chauvin, T. Stawecki, P. Winczorek, *Wstęp do prawoznawstwa*, s. 250.

²³ Wyrok NSA z 12.04.2013 r., II OSK 2417/11, LEX nr 1337368.

²⁴ Uchwała NSA z 20.05.2002 r., OPK 20/02, ONSA 2003, nr 1, poz. 11.

²⁵ Szerzej na ten temat M. Zieliński, *Wybrane zagadnienia wykładni prawa*, PiP 2009, nr 6, s. 7–9.

jest rozumiana w sposób jednolity²⁶, co zostanie szczegółowo omówione w dalszej części rozprawy.

Podsumowując, poprzez wykładnię prawa należy rozumieć odkodowanie z treści regulacji prawnych norm postępowania. Klasycznie, wyróżnia się trzy metody wykładni, tj. wykładnię językową, systemową oraz celowościową-funkcjonalną. Przy czym zarówno dyrektywy stosowania poszczególnych wykładni nie są bezsporne, jak i hierarchia rodzajów interpretacji tekstu prawnego.

2.2. Wykładnia prawa podatkowego

Doktryna i judykatura przyjmują, że prawo podatkowe nie dysponuje szczególnym zestawem metod lub sposobów wykładni. Stąd wynika konieczność stosowania do przepisów analizowanej gałęzi prawa zasad interpretacji, które są przyjęte w innych gałęziach²⁷.

Jednak w obrębie tej gałęzi prawa szczególne znaczenie przypisuje się wykładni językowej²⁸. Prymat owej metody wykładni nie jest rozumiany jednolicie. Zgodnie z niektórymi poglądami, jeśli językowe brzmienie przepisów prawa podatkowego pozwala na zbudowanie poprawnej logicznie normy prawnej, niedopuszczalna jest jej zmiana poprzez zastosowanie innych metod interpretacji²⁹. Można również spotkać się ze stanowiskiem, według którego sens słów użytych w ustawie podatkowej jest granicą każdej wykładni, także pozajęzykowej³⁰. Zgodnie z pierwszym poglądem, gdy istnieje możliwość zbudowania poprawnej logicznie normy prawnej, interpretator podatkowego tekstu prawnego powinien poprzestać na wykładni językowej. Niedopuszczalne jest wobec tego dokonywanie

²⁶ T. Spyra, *Granice wykładni prawa. Znaczenie językowe tekstu prawnego jako granica wykładni*, Kraków 2006, s. 36.

²⁷ B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 31.

²⁸ Uchwała NSA z 20.05.2002 r., OPK 20/02, ONSA 2003, nr 1, poz. 11; uchwała NSA z 4.06.2001 r., FPK 5/01, ONSA 2001, nr 4, poz. 160; wyrok NSA w Gdańsku z 26.09.2001 r., I SA/Gd 395/99, LEX nr 53845; wyrok NSA z 10.03.2010 r., II FSK 1766/08, LEX nr 611769; wyrok NSA z 1.06.2017 r., II FSK 1208/15, LEX nr 2328743; wyrok NSA z 2.04.2014 r., II FSK 2671/13, LEX nr 1485432; wyrok NSA z 28.02.2013 r., II FSK 1320/11, LEX nr 1311140; wyrok NSA z 5.11.2009 r., II FSK 2194/08, ONSAiWSA 2010, nr 6, poz. 126; wyrok WSA w Krakowie z 26.01.2021 r., I SA/Kr 1179/20, LEX nr 3121114; B. Brzeziński, *Wykładnia...*, s. 25–26; J. Rudowski, *Zasady ogólne prawa podatkowego w orzecznictwie sądów administracyjnych*, ZNSA 2021, nr 3–4, s. 9–18.

²⁹ Wyrok NSA w Gdańsku z 15.06.2000 r., I SA/Gd 606/98, LEX nr 44388.

³⁰ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 109.

interpretacji w oparciu o pozajęzykowe metody wykładni. W myśl drugiego stanowiska, pozajęzykowe metody wykładni są dopuszczalne, jednak ich granicą jest literalne brzmienie przepisów. Zdaniem H. Filipczyk, zasadnicza różnica pomiędzy przedstawionymi wyżej poglądami dotyczy dopuszczalnych sposobów osiągania hipotez interpretacyjnych. Podsumowując obie omówione wyżej koncepcje interpretacji przepisu prawa podatkowego, należy stwierdzić, że pierwsza z nich przewiduje zastosowanie wyłącznie argumentów z kontekstu językowego, druga zaś – ze wszystkich innych³¹. Pierwsza z nich opiera się zatem na stosowaniu jako jedynej wykładni językowej, natomiast druga nakazuje interpretatorowi podatkowego aktu normatywnego stosować wszystkie metody wykładni, tj. językową, systemową oraz celowościową, przy czym wynik dwóch ostatnich nie może prowadzić do przekroczenia znaczenia językowego sformułowań użytych w poddawanej wykładni przepisie.

Niezmierznie istotna jest analiza przyczyn, które zdaniem doktryny i judykatury prowadzą do tego, że wykładnia językowa w obrębie prawa podatkowego ma rolę nadrzędną. Już w tym miejscu należy wskazać, że – z punktu widzenia rozprawy – bardzo ważne jest pojęcie pewności prawa. Powinno ono być rozumiane jako „cecha prawa polegająca na tym, że podmiot, do którego prawo się odnosi (adresat normy, obywatel, podatnik), jest w stanie przewidzieć determinowane nim skutki faktów (stanów rzeczy), w tym czynów (działań i zaniechań) własnych i innych podmiotów”³².

Generalnie przyjmuje się, że wykładnia językowa ma szczególne znaczenie w gałęziach prawa o ingerencyjnym charakterze³³. Jak wskazuje judykatura: „Można zatem przyjąć, że na gruncie prawa podatkowego ze względu na jego tetyczny i z istoty swojej ingerencyjny charakter, przyznać należy pierwszeństwo wykładni gramatycznej (językowej), ograniczając dyrektywy odstępstwa od językowego sensu interpretowanego przepisu do przesłanek klasycznych: wykładnia językowa prowadzi do rozstrzygnięcia absurdalnego,

³¹ H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 85.

³² *Ibidem*, s. 21.

³³ R. Mastalski, *Z zagadnień wykładni prawa podatkowego*, Pal. 1991, nr 10, s. 27; J. Brolik, *Wykładnia prawa podatkowego oraz jej determinanty*, ZNSA 2014, nr 3, s. 54–75; T. Kielkowski, *Przedmiot postępowania administracyjnego – sprawa administracyjna* [w:] W. Chróścielewski (red.), *Zakres przedmiotowy i podmiotowy postępowania administracyjnego ogólnego*, Warszawa 2018, s. 69; D. Strzelec, *Wykładnia językowa, celowościowa i systemowa przepisów o dochodach nieujawnionych. Glosa do wyroku NSA z dnia 4 kwietnia 2012 r., II FSK 1807/10*, PP 2013, nr 2, s. 42–49.

niedorzecznego, gdy godzi w cel instytucji prawnej (podważa *ratio legis* przepisu), gdy pomija oczywisty błąd legislacyjny oraz gdy prowadzi do sprzeczności z fundamentalnymi wartościami konstytucyjnymi”³⁴. Owa ingerencyjność przejawia się, w ocenie A. Krzywonia, w „bezpośrednim wpływaniu na sferę własności podmiotów zobowiązanych”³⁵. D. Antonów stwierdza, że ingerencyjny charakter prawa podatkowego polega na „ingerencji w sferę własności obywateli”³⁶. Z kolei B. Brzeziński z powodu wspomnianego ingerencyjnego charakteru tej gałęzi prawa porównuje ją do prawa karnego, gdyż obie te gałęzie cechuje dość duża represyjność. Naruszenie norm prawnokarnych w najdotkliwszej sankcji może skutkować orzeczeniem wobec osoby fizycznej kary pozbawienia wolności, natomiast konsekwencją zastosowania normy prawnopodatkowej jest odebranie jednostce części jej mienia w postaci podatku³⁷. Prawo podatkowe nakłada ponadto na podatników obowiązek ponoszenia świadczeń pieniężnych na rzecz państwa bez otrzymywania skorelowanego z nimi świadczenia wzajemnego³⁸.

Podsumowując, w prawie podatkowym szczególne znaczenie ma wykładnia językowa. Przy czym to szczególne znaczenie nie jest w dorobku doktryny prawa podatkowego rozumiane w sposób jednolity. Niektórzy twierdzą bowiem, że przy interpretacji tych przepisów należy poprzestać jedynie na ich literalnym zrozumieniu, a inne metody wykładni są w tym przypadku niedopuszczalne. Przedstawiany jest również pogląd, stosownie do którego należy korzystać ze wszelkich metod wykładni tekstu prawnego, niemniej kontekst językowy miałby być granicą także pozajęzykowych metod interpretacji. Dla rozważenia, czy zasadne jest postulowanie prymatu tej metody wykładni w obrębie przedmiotowej gałęzi prawa, istotne będzie przeanalizowanie argumentacji, która ma na celu wykazanie konieczności interpretowania aktów normatywnych z jej zakresu w oparciu o tę metodę wykładni.

³⁴ Uchwała NSA z 17.01.2011 r., II FPS 2/10, ONSAiWSA 2011, nr 2, poz. 25.

³⁵ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publicznoprawne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 254.

³⁶ D. Antonów, *Wybrane problemy wykładni prawa podatkowego* [w:] W. Miemiec (red.), *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009, s. 41.

³⁷ B. Brzeziński, *Podstawy wykładni...*, s. 28.

³⁸ R. Mastalski, *Miejsce wykładni językowej w procesie stosowania prawa podatkowego*, PP 2007, nr 8, s. 8.

2.2.1. Wpływ zasady *in dubio pro tributario* na wykładnię prawa podatkowego

Zarówno w prawie karnym, jak i w prawie podatkowym wykształciły się zasady mające na celu, w przypadku wątpliwości co do stanu prawnego, ochronę „podmiotów słabszych” stosunku prawnego powstałego w obrębie tych gałęzi, czyli odpowiednio – oskarżonego lub podatnika. W prawie podatkowym obowiązuje zasada *in dubio pro tributario* (rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika), zaś w prawie karnym – *in dubio pro reo* (rozstrzygania wątpliwości na korzyść oskarżonego)³⁹. Również w prawie karnym szczególne znaczenie przypisywane jest wykładni językowej⁴⁰.

Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika jest obecnie uregulowana *expressis verbis* w art. 2a o.p. W myśl tego przepisu: „Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”. Został on wprowadzony do o.p. w 2016 r. Przy czym wcześniej zasada *in dubio pro tributario*, pomimo braku jej wyrażenia bezpośrednio w przepisach ustawowych, miała znaczenie normatywne⁴¹. Była ona wywodzona z następujących zasad konstytucyjnych: demokratycznego państwa prawa, ustawowej regulacji podatków oraz ochrony własności⁴².

Zdaniem A. Mariańskiego, z zasady tej wynikają następujące konsekwencje dotyczące sposobu wykładni przepisów prawa podatkowego:

- zakaz dokonywania wykładni sprzecznej z kontekstem językowym, jeżeli miałyby ona być niekorzystna dla podatnika;
- jeśli rezultaty wykładni językowej są niejednoznaczne, należy przyjąć wynik wykładni korzystniejszy dla podatnika⁴³.

³⁹ B. Sitek, *In dubio magis contra fiscum est respondendum (D.49.14.10)*, SPU 2015, nr 27, s. 56; B. Brzeziński, *Podstawy wykładni...*, s. 28.

⁴⁰ Wyrok SN z 13.11.2008 r., IV KK 366/08, LEX nr 468661.

⁴¹ Szerzej o bezpośrednim uregulowaniu jej w przepisach o.p. oraz wątpliwościach związanych z brakiem przejęcia przez ustawodawcę pełnej treści zasady *in dubio pro tributario* M. Lewandowski, *Zakres przedmiotowy zasady in dubio pro tributario w polskim prawie podatkowym* [w:] P. Borszowski (red.), *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Wiesławie Miemiec*, Warszawa 2020, s. 363–372.

⁴² A. Mariański [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2023, Legalis, art. 2a, pkt 1.

⁴³ *Ibidem*, Nb 3.

Judykatura wyraża pogląd, zgodnie z którym omawiana zasada nie ma zastosowania do wszystkich przepisów prawa podatkowego. Skutki wynikające z jej obowiązywania, prowadzące do określonych wyżej sposobów wykładni, dotyczą jedynie przepisów, które w sposób bezpośredni wpływają na wysokość obciążeń podatkowych⁴⁴. Z poglądu tego wynika *a contrario*, że przepisy podatkowe, które nie mają wpływu na wysokość opodatkowania, nie muszą być interpretowane zgodnie z przedmiotową zasadą. Naczelny Sąd Administracyjny, jak wynika z uchwały z 22.06.2011 r., stwierdził również, że prymat wykładni językowej dotyczy jedynie przepisów, które mają wpływ na wysokość opodatkowania. Wobec powyższego, do przepisów niemających wpływu na wysokość obciążeń podatkowych należy stosować wszystkie metody wykładni, również pozajęzykowe.

Prezentowane jest stanowisko, według którego zasada ta powinna znaleźć zastosowanie w przypadku interpretacji przepisów prawa podatkowego skutkujących nałożeniem na podmiot stosunku prawnopodatkowego określonych obowiązków⁴⁵. Konsekwencją takiego poglądu jest zatem konieczność uwzględnienia tej zasady zarówno przy przepisach nakładających ciężary podatkowe, jak i przepisach nakładających inne rodzaje obowiązków.

Warto też zauważyć, że orzecznictwo przyjmuje nieraz całkiem odmienne rozumienie przedmiotowej zasady, które w żadnym razie nie będzie prowadziło do konieczności stosowania wykładni językowej przepisu, jeżeli jej wynik byłby dla podatnika korzystniejszy niż wyniki innych rodzajów wykładni. Opierając się na literalnym brzmieniu art. 2a o.p., próbuje się wyrażać pogląd o konieczności stosowania do przepisów prawa podatkowego wszystkich metod wykładni. Za obowiązkiem odwoływania się do zasady *in dubio pro*

⁴⁴ „Naczelny Sąd Administracyjny pragnie natomiast podkreślić, że konieczność odwołania się do powyższych dyrektyw wykładni (tj. prymatu wykładni językowej oraz zasady *in dubio pro tributario*) nie dotyczy wszelkich przepisów zawartych w ustawie podatkowej, niezależnie od przedmiotu regulacji. Innymi słowy, nie jest tak, że wyłącznie sam fakt, iż przepis został zamieszczony w ustawie podatkowej, nakazuje zastosowanie prymatu wykładni językowej oraz reguły *in dubio pro tributario*. Analizowana sprawa nie dotyczy bezpośrednio ciężarów ani świadczeń publicznych. Aksjologia konstytucyjna odnosząca się do dopuszczalnych dyrektyw wykładni prawa podatkowego nie jest zatem w pełni adekwatna do omawianego zagadnienia. Wątpliwość interpretacyjna w niniejszej sprawie bowiem sprowadzała się do odpowiedzi na pytanie, czy podatnik może skorzystać z prawa do zwrotu nadpłaty, jeżeli uwzględnienie tego roszczenia doprowadzić by miało do nieuzasadnionego wzbogacenia podatnika” (uchwała NSA z 22.06.2011 r., I GPS 1/11, ONSAiWSA 2011, nr 5, poz. 93).

⁴⁵ „Dostrzegając omówione powyżej nieprawidłowości dotyczące rozumienia zasady *in dubio pro tributario*, Trybunał Konstytucyjny wskazał, że jako reguła interpretacji jest ona dyrektywą wykładni funkcjonalnej, która wyklucza w procesie interpretacji regulacji daninowych inne racje odwołujące się do wartości lub celów przypisywanych prawodawcy. [...] Argumentacja funkcjonalna, w tym celowościowa, nie powinna i nie może – w świetle wymogów wynikających z art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji – służyć zwiększeniu powinności obarczających jednostki” (wyrok TK z 13.12.2017 r., SK 48/15, OTK-A 2018, nr 2).

tributario miałyby dopiero przemawiać, po przeprowadzeniu takiej kompleksowej wykładni, wątpliwości co do treści przepisów prawa⁴⁶. Jednocześnie taki pogląd bywa czasem aprobowany przez przedstawicieli doktryny. W tym zakresie A. Bielska-Brodziak oraz M. Suska wskazują, że „najrozsądniejszą propozycją wydaje się potraktowanie *in dubio pro tributario* jako dyrektywy trzeciego stopnia. Ustawodawca nie unieważnił przecież przy okazji jej spozytywizowania całego dotychczasowego dorobku teorii i praktyki interpretacji prawniczej, między innymi istniejących już dyrektyw preferencji. Zastosowanie zasady *in dubio pro tributario* jest uzależnione od stwierdzenia, czy w dyskursie orzeczniczodoktrynalnym wystąpiły niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego”⁴⁷. Także H. Filipczyk, jeszcze przed pozytywizacją omawianej zasady, doszła do przekonania o jej zastosowaniu wyłącznie do przepisów, które cechują się wysokim stopniem niejasności⁴⁸.

Z powyższych rozważań wynika zatem, że zasada *in dubio pro tributario* dość niedawno została *expressis verbis* uregulowana w o.p., jednak już wcześniej podnoszono jej znaczenie normatywne, którego źródłem miałyby być normy konstytucyjne. Według niektórych przedstawicieli doktryny, np. A. Mariańskiego, wpływa ona na konieczność interpretacji przepisów prawa podatkowego w oparciu o metodę językową, jeżeli jej wynik byłby najkorzystniejszy dla podatnika. Niemniej prezentowane są również stanowiska odmienne, zgodnie z którymi zasada ta znajdzie zastosowanie dopiero po przeprowadzeniu wszystkich metod wykładni interpretowanego przepisu, jeżeli treść normy wyprowadzonej z przepisów wciąż nie jest jednoznaczna. W takim ujęciu, konieczne będzie korzystanie z niej

⁴⁶ Przykładowo: „Jak stanowi ten przepis, tylko niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika. Z takimi zaś – jak wynika z powyższych rozważań – nie mamy do czynienia w sprawie. Wyrażona w ww. przepisie zasada jest jedną z dyrektyw wykładni prawa i ma zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy interpretacja przepisu prawa przy zastosowaniu kontekstu językowego i systemowego nie daje zadowalających rezultatów. W przypadku, gdy rezultat przeprowadzonej wykładni, pomimo zastosowania różnych metod interpretacji, pozwala na przyjęcie alternatywnych względem siebie treści normy prawnej, prawidłowym rozwiązaniem jest wybór znaczenia, które jest korzystne dla podatnika. Jeśli jednak wynik przeprowadzonej wykładni daje jasność co do treści normy prawnej, to nie ma podstaw do zastosowania art. 2a o.p.” (wyrok NSA z 19.10.2022 r., III FSK 2230/21, LEX nr 3451886). „Zasada *in dubio pro tributario* jest jedną z dyrektyw wykładni prawa i ma zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy interpretacja przepisu prawa przy zastosowaniu wszystkich jej kontekstów (językowego, systemowego, funkcjonalnego) nie daje zadowalających rezultatów. Naruszenie zasady *in dubio pro tributario* miałyby miejsce w sytuacji, gdyby żadna z hipotez interpretacyjnych nie była przekonująca, a mimo to sąd wybrałby opcję niekorzystną dla podatnika” (wyrok NSA z 17.02.2022 r., II FSK 1379/19, LEX nr 3338387).

⁴⁷ A. Bielska-Brodziak, M. Suska, *Węzeł gordyjski, czyli o in dubio pro tributario na tle klasyfikacji dyrektyw wykładni oraz pojęcia momentu interpretacyjnego*, PiP 2020, nr 8, s. 79–80.

⁴⁸ H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa...*, s. 140–141.

wyłącznie w drodze wyjątku, w odniesieniu do przepisów wysoce skomplikowanych, których treść normatywna jest przedmiotem sporów wśród przedstawicieli piśmiennictwa oraz judykatury.

2.2.2. Prymat wykładni językowej w prawie podatkowym w świetle zasad naczelnych Konstytucji RP

Kolejnym argumentem, który miałby uzasadniać prymat wykładni językowej, jest brak autonomiczności podmiotów w stosunku prawnopodatkowym. W ramach stosunku podatkowego widoczna jest nierówność stron, gdyż z jednej strony występuje podatnik, z drugiej zaś, organ podatkowy, który władczo rozstrzyga o prawach i obowiązkach tego pierwszego⁴⁹. Administracyjnoprawna metoda regulacji, która charakteryzuje się opisaną nierównością stron na linii organ publiczny – podmiot administrowany, sprawia, że przy wykładni przepisów omawianej gałęzi prawa szczególnego znaczenia nabiera taka wartość, jak „pewność i bezpieczeństwo prawa oraz ochrona podatnika występującego w roli podmiotu słabszego w podatkowoprawnym stosunku zobowiązaniowym”⁵⁰. Pewność prawa, która gwarantuje ochronę podmiotu zobowiązanego w stosunku prawnopodatkowym, miałaby przemawiać za nadrzędną rolą wykładni językowej w obrębie prawa podatkowego⁵¹.

Jako przyczynę pierwszeństwa tego rodzaju wykładni wskazuje się również realizację wartości, zasad oraz norm wynikających z Konstytucji RP⁵². Pierwszeństwo wykładni językowej w prawie podatkowym jest wywodzone z art. 2, 84 i 217 Konstytucji⁵³.

Ustrojodawca w art. 2 Konstytucji wyraził zasadę państwa prawnego, państwa demokratycznego oraz zasadę sprawiedliwości społecznej. Zasady te są ze sobą powiązane

⁴⁹ A. Mudrecki, *Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*, Warszawa 2020, LEX, rozdz. V.

⁵⁰ D. Antonów, *Wybrane problemy...*, s. 41.

⁵¹ „Przyczyna druga wiąże się z faktem, że prawo dociera do adresatów w postaci tekstu przepisów prawnych i mogą oni oczekiwać, że ich obowiązki czy uprawnienia są kształtowane treścią tekstu aktu prawnego. Akceptacja tego stanu rzeczy umacnia pewność prawa rozumianą jako powszechna zgoda co do jego treści. Stosowanie innych metod wykładni prawa – niezależnie od wagi argumentów, jakie za tym w określonych sytuacjach przemawiają – pewność prawa, obiektywnie rzecz biorąc, ogranicza” (B. Brzeziński, *Podstawy wykładni...*, s. 39–40).

⁵² Wyrok NSA z 26.10.2021 r., II FSK 979/21, LEX nr 3256462; wyrok NSA z 4.03.2021 r., II FSK 2958/18, LEX nr 3242887.

⁵³ Wyrok NSA z 26.10.2021 r., II FSK 979/21, LEX nr 3256462.

oraz stanowią źródło innych zasad konstytucyjnych, niewyrażonych *expressis verbis* w ustawie zasadniczej⁵⁴. Zdaniem P. Tulei, zasada demokratycznego państwa prawnego składa się z zespołu wartości, których treść normatywna jest zmienna w czasie. Tworzą one pewien kanon wartości złożony z wartości politycznych (np. demokracja przedstawicielska, podział władzy), wartości dotyczących samego prawa (np. zakaz retroaktywności) oraz wartości związanych z ustrojem gospodarczym (np. społeczna gospodarka rynkowa)⁵⁵. W ocenie B. Banaszaka, w demokratycznym państwie prawnym występują łącznie następujące elementy: suwerenność narodu; wolność i równość wobec prawa; rangę porządku prawnego normuje Konstytucja; prawo jest podstawą oraz granicą wszystkich działań państwa; występuje podział władz; ochrona sądowa obywatela; państwo ponosi odpowiedzialność za swoje błędne działania oraz obowiązuje zakaz działania państwa ponad potrzebę⁵⁶. Z kolei zasada sprawiedliwości społecznej „nie ma jednorodnego charakteru. Niewątpliwie wiążą się z nią m.in. równość praw, solidarność społeczna, minimum bezpieczeństwa socjalnego oraz zabezpieczenie podstawowych warunków egzystencji dla osób pozostających bez pracy nie z własnej woli”⁵⁷.

Zasada dostatecznej określoności przepisów prawa jest wywodzona z zasady poprawnej legislacji, która również wynika z art. 2 Konstytucji⁵⁸. Trybunał Konstytucyjny wskazuje, że „zasady poprawnej legislacji obejmują między innymi zasadę dostatecznej określoności przepisów, która wymaga od prawodawcy, by przepisy przez niego tworzone były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Wymóg jasności oznacza obowiązek tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego prawodawcy oczekiwać mogą stanowienia norm prawnych niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych

⁵⁴ M. Florczak-Wątor [w:] P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2023, LEX, art. 2, pkt 1.

⁵⁵ P. Tuleja [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP*, t. 1, *Komentarz do art. 1–86*, Warszawa 2016, Legalis, art. 2, pkt 1.

⁵⁶ B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 18.

⁵⁷ Wyrok TK z 22.06.1999 r., K 5/99, OTK 1999, nr 5, poz. 100.

⁵⁸ M. Zubik, W. Sokolewicz [w:] L. Garlicki, M. Zubik (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. 1, Warszawa 2016, LEX, art. 2, pkt 41.

obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie”⁵⁹.

Również z zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, która wynika z art. 2 Konstytucji, wywodzi się obowiązek tworzenia przepisów jasnych i zrozumiałych dla obywateli: „Zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i do prawa, określana także jako zasada lojalności państwa wobec obywatela, wyraża się w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań”⁶⁰. Trybunał Konstytucyjny wskazywał w jednym z wyroków, że ustawa podatkowa powinna być na tyle precyzyjna, aby podatnik po zapoznaniu się z nią był w stanie zweryfikować treść swojego obowiązku podatkowego⁶¹.

Warto zaznaczyć, że z orzecznictwa TK wynika, iż zasada dostatecznej określoności przepisów ma szczególne znaczenie w zakresie prawa daninowego. Adresat normy prawnej musi zatem wiedzieć, jakie znaczenie prawne ma jego zachowanie⁶². Szczególna rola tej zasady w obrębie prawa podatkowego wynika ze wspomnianej już w rozprawie ingerencyjności owej gałęzi prawa⁶³. *Prima facie* zasady te – czy to dostatecznej określoności przepisów, czy też stanowienia przepisów jasnych i zrozumiałych dla obywateli – mają oczywisty wpływ na wykładnię prawa podatkowego. Jeżeli ma się ono cechować dużym stopniem zrozumienia przez jego adresatów, to preferencyjne zastosowanie w jego obrębie powinna mieć wykładnia językowa. Inne rodzaje wykładni, niewynikające z kontekstu językowego, wymagają od podmiotu dokonującego interpretacji odpowiedniej wiedzy z zakresu nauk prawnych. Do dokonania takiej wykładni niejednokrotnie konieczne jest przestudiowanie nie tylko tekstu aktu normatywnego, ale też doktryny dotyczącej konkretnego zagadnienia, poglądów wyrażonych w judykaturze, uzasadnienia do projektu

⁵⁹ Wyrok TK z 29.05.2012 r., SK 17/09, OTK-A 2012, nr 5, poz. 53.

⁶⁰ Wyrok TK z 7.02.2001 r., K 27/00, OTK 2001, nr 2, poz. 29.

⁶¹ Wyrok TK z 25.04.2001 r., K 13/01, OTK 2001, nr 4, poz. 81.

⁶² Wyrok TK z 9.10.2007 r., SK 70/06, OTK-A 2007, nr 9, poz. 103.

⁶³ S. Obuchowski, *Pewność a zaufanie w prawie podatkowym* [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Zasada pewności w prawie podatkowym*, Warszawa 2018, s. 92.

aktu normatywnego itp. Z uwagi na wspomniane powyżej zasady, na poparcie tezy o konieczności stosowania wyłącznie wykładni językowej w obrębie prawa podatkowego wskazuje się następującą argumentację. Uznanie, że norma prawna jest następstwem zastosowania także pozajęzykowych metod wykładni, będzie z pewnością prowadziło do zmniejszenia stopnia komunikatywności pomiędzy ustawodawcą a adresatem (nieprofesjonalistą). Zapewnienie wysokiego stopnia zrozumienia prawa przez takiego adresata jest założeniem, które przemawia za prymatem wykładni językowej⁶⁴.

Zasady dotyczące interpretacji przepisów prawa podatkowego wynikają również z art. 84 i 217 Konstytucji⁶⁵. Przepisy te tworzą łącznie wzorzec kontroli konstytucyjnej dla podatkowych aktów normatywnych⁶⁶.

Zgodnie z art 84 Konstytucji: „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Istotą tego uregulowania jest ustanowienie obowiązku utrzymania państwa przez osoby pozostające pod jego władzą⁶⁷. Państwo może nakładać na jednostki różnorodne ciężary oraz świadczenia publiczne, w tym podatki. Tego rodzaju obowiązki nie stanowią zakazanej ingerencji w konstytucyjne wolności i prawa. Obowiązek podatkowy skutkuje ingerencją w prawa majątkowe podatnika, lecz jest to ingerencja dopuszczalna⁶⁸. Jak wskazuje TK: „Konstytucja nakłada [...] na każdego obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji). Tym samym Konstytucja w znacznej mierze ogranicza

⁶⁴ A. Bielska-Brodziak, *Śladami prawodawcy faktycznego. Materiały legislacyjne jako narzędzie wykładni prawa*, Warszawa 2017, s. 88.

⁶⁵ Na szczególne znaczenie interpretacji gramatycznej jako następstwa obowiązywania art. 84 w zw. z art. 217 Konstytucji wskazuje B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001, s. 149. Z kolei H. Filipczyk stoi na stanowisku, zgodnie z którym: „Zasada wyłączności ustawowej realizuje pewność prawa w obszarze jego stanowienia – adresowana więc jest głównie do ustawodawcy, a nie do organu stosującego prawo [...]. Postulat wykładania przepisów prawa podatkowego w taki sposób, by ich stosowanie było przewidywalne dla adresatów – podatników nie jest zakotwiczony w art. 217, lecz na równi z tym przepisem wynika z uznania pewności prawa za wartość. W konsekwencji związek postulatu pewności prawa z art. 217 Konstytucji RP należy uznać za tego rodzaju, że wzięty samodzielnie (odrębnie) przepis ten nie stanowi źródła normatywnego postulatu” (H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa...*, s. 54–55). W wykładni gramatycznej upatruje się także zasady *in dubio pro tributario* wpływającej na reguły interpretacji podatkowych aktów normatywnych. Por. K. Kiczka, *O znaczeniu Konstytucji RP dla prawa podatkowego* [w:] P. Borszowski (red.), *Regulacje prawa...*, s. 258–259.

⁶⁶ H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa...*, s. 52.

⁶⁷ M. Florczak-Wątor [w:] P. Tuleja (red.), *Konstytucja...*, LEX, art. 84, pkt 1.

⁶⁸ T. Nowak, *Konstytucja i ordynacja podatkowa jako instrumenty zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego*, Warszawa 2019, s. 69.

możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 Konstytucji w dziedzinie prawa daninowego”⁶⁹.

Na mocy art. 217 Konstytucji nakładanie podatków, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania, stawek podatkowych, zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych może nastąpić wyłącznie w drodze ustawy.

Z przepisu tego wynika normatywizacja obowiązku podatkowego, co oznacza, że jedynie ustawa może być źródłem opodatkowania jednostki. Z tego powodu w doktrynie zwraca się uwagę, że pozajęzykowe metody wykładni przepisów ustaw podatkowych nie mogą prowadzić do rozszerzenia zakresu pojęciowego elementów prawnopodatkowego stanu faktycznego, które są wskazane we wspomnianym przepisie konstytucyjnym⁷⁰.

Jak zaznacza B. Brzeziński, Konstytucja kładzie nacisk na ustawy podatkowe jako na źródło obowiązku podatkowego, co z kolei implikuje potrzebę znajomości tekstu tych ustaw przez podatników. Z powodu braku szczególnych wskazówek co do ich wykładni w treści aktów normatywnych należy zatem interpretować je zgodnie z takimi samymi zasadami, jakie stosuje się do interpretacji wszystkich innych tekstów napisanych w języku polskim. Konieczne jest posługiwanie się właściwymi dla języka polskiego zasadami semantyki, syntaktyki oraz pragmatyki⁷¹. Poprzez literalne odczytanie treści przepisów prawnopodatkowych podatnik powinien być w stanie ustalić zakres i wysokość swoich obciążeń podatkowych⁷².

Wydaje się, że szczególna rola wykładni językowej ze względu na art. 84 w zw. z art. 217 Konstytucji dotyczy jedynie przepisów wpływających na wysokość obciążeń podatkowych. Chociażby M. Kondej twierdzi, że przesłanki pozajęzykowe mogą prowadzić do interpretacji, która będzie skutkować ograniczeniem obowiązków podatkowych wynikających z wykładni literalnej⁷³.

⁶⁹ Wyrok TK z 7.07.2009 r., SK 49/06, OTK-A 2009, nr 7, poz. 106.

⁷⁰ J. Brolik, *Wykładnia prawa a uszczelnianie systemu podatkowego* [w:] D.J., Gajewski (red.), *Uszczelnianie systemu podatkowego w Polsce*, Warszawa 2020, s. 168.

⁷¹ B. Brzeziński, *Wykładnia...*, s. 25.

⁷² A. Chorążewska, B. Dolnicki, *Kilka uwag o stanowieniu i wykładni przepisów prawa podatkowego*, PPP 2009, nr 7–8, s. 63.

⁷³ M. Kondej, *Konstytucyjne uwarunkowania granicy wykładni językowej ze szczególnym uwzględnieniem prawa podatkowego* [w:] M. Bogucka-Felczak (red.), *Finanse publiczne a Konstytucja*, Warszawa 2020, s. 186.

D. Mączyński i R. Sowiński, powołując się na zasadę pewności prawa podatkowego, dochodzą do takich samych wniosków, co B. Brzeziński. Ich zdaniem, przepisy prawa podatkowego powinny być na tyle jasne i zrozumiałe, aby podatnik niebędący profesjonalistą był w stanie, bez stosowania skomplikowanych metod wykładni, dekodować z nich zakres oraz sposób realizacji swoich obowiązków. Zwracają oni również uwagę na fakt, że obowiązki nałożone przez prawo podatkowe są adresowane przede wszystkim do szerokiego grona odbiorców, co przemawia za szczególnym znaczeniem zasady pewności prawa w obrębie tej gałęzi⁷⁴.

Jednocześnie TK⁷⁵ uznaje, że wyeliminowanie ze stanu prawnego przepisu z powodu jego niejasności jest sytuacją wyjątkową. Niewystarczające w tym celu jest wykazanie jedynie w sposób abstrakcyjny nieprecyzyjności regulacji lub rozbieżności interpretacyjnych. Taka wyjątkowa sytuacja zachodzi w przypadku regulacji, która jest nieracjonalna po zastosowaniu wszystkich dopuszczalnych metod wykładni, w tym interpretacji w zgodzie z Konstytucją. Trybunał Konstytucyjny wskazuje ponadto, że niejasność przepisu skutkująca jego niekonstytucyjnością ma charakter „kwalifikowany”. Za niekonstytucyjnością danego przepisu przemawia jego niejasność, która nadal występuje, pomimo zastosowania metod usuwania tej niejasności, łącznie z interpretacją sądową⁷⁶. Zdaniem G. Koksanowicza, z tego stanowiska TK wynika potrzeba dokonywania interpretacji przepisów w oparciu o wszystkie metody wykładni⁷⁷.

Pewność prawa podatkowego nie odnosi się jedynie do treści językowej przepisów, lecz także do innych czynników mogących skutkować stanem prawnym, w którym wynik interpretacji danej regulacji dla jego adresata jest niepewny. W tym zakresie można wskazać chociażby obowiązek wprowadzania przepisów prawa podatkowego z odpowiednim wyprzedzeniem czasowym. Powodem, dla którego TK „sformułował przytoczoną wyżej zasadę, są wymogi pewności prawa i zaufania obywateli do państwa wynikające z art. 1

⁷⁴ D. Mączyński, R. Sowiński, *Jasność prawa podatkowego jako warunek poprawnej legislacji podatkowej*, RPEiS 2005, nr 3, s. 39–41.

⁷⁵ Wyrok TK, w którym zostało przedstawione takie stanowisko, dotyczył zgodności z Konstytucją prawa podatkowego.

⁷⁶ Wyrok TK z 3.12.2002 r., P 13/02, OTK-A 2002, nr 7, poz. 90.

⁷⁷ G. Koksanowicz, *Zasada określoności przepisów w procesie stanowienia prawa*, Stud.Iur.Lubl. 2014, nr 22, s. 478.

przepisów konstytucyjnych. [...] Dlatego gwarancje prawne ochrony interesu jednostki mają w prawie podatkowym tak duże znaczenie i to zarówno w płaszczyźnie materialno-prawnej, jak i proceduralnej. Chodzi o możliwość rozporządzania przez obywateli swoimi interesami przy uwzględnianiu obowiązku podatkowego jeszcze przed rozpoczęciem roku podatkowego. Stwarza to wymóg takiego sposobu wprowadzania regulacji prawnych, aby ustawodawstwo dotyczące podatków płaconych w skali rocznej znane było podatnikom ze stosownym wyprzedzeniem czasowym przed początkiem roku podatkowego, a tym bardziej, aby nie było wprowadzane z mocą wsteczną”⁷⁸.

Stosowanie jedynie wykładni językowej tłumaczy się niekiedy realizacją zasady trójpodziału władzy. Przykładowo, NSA w wyroku z 1.06.2017 r. argumentował: „Literalna treść przepisów prawa wyznacza też zakres swobody organów stosujących prawo, bowiem w przeciwnym razie mogłoby dojść do przekroczenia granicy dzielącej wykładnię prawa od jego tworzenia”⁷⁹.

W jednej ze swoich uchwał NSA stwierdził: „Należy przypomnieć, że na gruncie prawa podatkowego przyjmuje się przede wszystkim dyrektywę prymatu wykładni językowej (uchwały NSA z dnia 14 marca 2011 r. sygn. akt II FPS 8/10, z dnia 22 czerwca 2011 r. sygn. akt I GPS 1/11, z dnia 17 listopada 2014 r. sygn. akt II FPS 3/14, postanowienie NSA z dnia 8 kwietnia 2013 r. sygn. akt II FPS 7/12, CBOSA). Stoi za tym ochrona podatnika, aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu do tego, że nałożone na niego przez ustawodawcę ciężary i świadczenia publiczne nie zostaną ukształtowane na jego niekorzyść w oparciu o funkcjonalne czy celowościowe dyrektywy interpretacji prawa. W świetle zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, będącej implikacją klauzuli demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP), oraz zasady, zgodnie z którą obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych jest ograniczony nakazem absolutnej wyłączności ustawy (art. 84 i art. 217 Konstytucji RP), nie jest dopuszczalne wymaganie od podatnika ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, które nie wynikają wprost z wypowiedzi ustawodawcy, lecz zostały ukształtowane przez organy stosujące prawo na skutek metod wykładni pozajęzykowej. Nie jest zatem dopuszczalne, aby przepisy określające ciężary lub świadczenia publiczne były w praktyce organów podatkowych czy

⁷⁸ Wyrok TK z 15.03.1995 r., K 1/95, OTK 1995, nr 1, poz. 7.

⁷⁹ Wyrok NSA z 1.06.2017 r., II FSK 1208/15, LEX nr 2328743.

sądów interpretowane w sposób rozszerzający przy wykorzystaniu pozajęzykowych metod wykładni prawa”⁸⁰.

Pewność prawa podatkowego, która nieraz jest wskazywana jako uzasadnienie dla prymatu wykładni językowej, jest również niezmiernie istotna z powodów społecznych i ekonomicznych. Wpływa ona na relację pomiędzy obywatelem a władzą⁸¹. W sferze ekonomicznej niepewność przepisów podatkowych może prowadzić do zmniejszenia efektywności gospodarowania zasobami przez poszczególne podmioty. Z niepewnością prawa wiąże się stan, w którym podatnik może być „zaskoczony” obowiązkiem zapłaty podatku wyższego od tego, który został przez niego obliczony. To z kolei wymaga od niego dysponowania środkami pieniężnymi, aby takie zobowiązanie spełnić. Racjonalnie gospodarujące podmioty zachowują płynność finansową na niezbędnym poziomie, trudno więc wyobrazić sobie sytuację, gdy przedsiębiorcy przechowują określoną wartość środków pieniężnych w celu uiszczenia obciążeń podatkowych, które nie zostały przez nich zapłacone, ponieważ w sposób niewłaściwy zinterpretowali przepisy.

Konieczność spełnienia zobowiązania podatkowego, które nie było przez podmiot gospodarczy przewidziane, prowadzi zatem do osłabienia płynności finansowej przedsiębiorstwa, co może skutkować ograniczeniem produktywności jego majątku lub zdolności inwestycyjnych⁸². Warto przy tym nadmienić, że powiązania pomiędzy prawem podatkowym a gospodarką są przedmiotem zainteresowania nauk ekonomicznych⁸³. Rozbudowana literatura dotycząca tego zagadnienia może świadczyć o tym, że dziedziny te są ze sobą ściśle skorelowane. Z jednej strony prawo podatkowe wpływa na decyzje podmiotów na rynku, z drugiej zaś, ustawodawca nie może przy uchwalaniu przepisów ignorować stanu gospodarki oraz dorobku nauk ekonomicznych.

Zauważa się ponadto, że jedynie poprawna interpretacja obowiązków podatkowych, a następnie zastosowanie się do nich pozwala podatnikowi uniknąć sankcji przewidzianych

⁸⁰ Uchwała NSA z 22.06.2015 r., II FPS 3/15, ONSAiWSA 2016, nr 3, poz. 34.

⁸¹ B. Brzeziński, *Pewność prawa podatkowego. Zagadnienia podstawowe* [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Zasada pewności...*, s. 37.

⁸² *Ibidem*, s. 38–40.

⁸³ Jedynie na marginesie należy zasygnalizować, że zagadnienia podatkowe były analizowane również przez ekonomistów, np. w następujących opracowaniach: A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, Warszawa 2015; L. von Mises, *Ludzkie działanie. Traktat o ekonomii*, Warszawa 2011, s. 622–626.

w k.k.s.⁸⁴ Można z tego również wnioskować, że odejście od ścisłej wykładni językowej powinno być raczej rzadkością w prawie podatkowym, gdyż nieoczekiwany skutek pozajęzykowych metod wykładni mógłby narazić podatnika na odpowiedzialność karnoskarbową.

Podsumowując, nadrzędność wykładni językowej w obrębie tej gałęzi prawa jest także podnoszona jako następstwo: - braku autonomiczności podmiotów w stosunku prawnopodatkowych, zasad wynikających z norm konstytucyjnych, a konkretnie art. 2, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji, ingerencyjnego charakteru norm daninowych. Przede wszystkim zatem chodzi tutaj o ochronę podatnika. Podatnik jako podmiot zawsze z założenia słabszy od organu podatkowego oraz obowiązany do „oddania” części swojej własności na rzecz Skarbu Państwa lub jst - wymaga z tych powodów szczególnej ochrony, która to ma być zapewniona poprzez uchwalanie ustaw podatkowych zgodnych z zasadą pewności prawa. W związku z tym podnosi się natomiast, że wyłącznie językowa metoda wykładni pozwala zrozumieć tekst podatkowego aktu normatywnego podatnikowi, który nie dysponuje specjalistyczną wiedzą z zakresu metod interpretacji aktów normatywnych. Stosowanie innych rodzajów wykładni miałoby prowadzić do sytuacji, w której adresaci norm nie byłiby w stanie poprawnie zdekodować ich treści z uwagi na wspomniany już brak specjalistycznej wiedzy. To z kolei mogłoby mieć negatywne efekty także przykładowo na stan gospodarki, ponieważ obowiązki podatkowe w dużej mierze dotyczą przedsiębiorców.

2.2.3. Możliwość odstępiania od wykładni językowej w prawie podatkowym

Zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie prezentowany jest pogląd, zgodnie z którym szczególna waga wykładni językowej w prawie podatkowym nie oznacza zakazu stosowania pozajęzykowych metod wykładni. W ocenie R. Mastalskiego, często zdarza się, że z samych słów użytych w przepisie nie sposób skonstruować normy prawnej. Przy dekodowaniu normy niezmiernie ważne jest umiejscowienie danego przepisu w porządku

⁸⁴ W. Dmoch, *Rozliczanie w czasie kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych*, Warszawa 2018, s. 44.

prawnym oraz jego cel, a zatem w sposób niejako automatyczny podmiot dokonujący interpretacji przechodzi do wykładni systemowej oraz celowościowej⁸⁵.

Na interesujące zagadnienie zwraca uwagę H. Filipczyk, która wykazała, że uzasadnienie dla prymatu tej wykładni jest oparte na nieprawdziwym założeniu. Cała argumentacja mająca uzasadniać tak istotną rolę wykładni językowej na gruncie prawa podatkowego jest zazwyczaj powiązana z twierdzeniem, że z różnych, wskazanych wyżej powodów podatnik, poprzez zapoznanie się z tekstem ustaw podatkowych, powinien być w stanie określić swoje obciążenia podatkowe. Tymczasem autorka ta zauważa, że źródłem wiedzy podatników niebędących profesjonalistami na temat prawa podatkowego są prawnicy. Społeczeństwo generalnie nie rozumie przepisów prawa podatkowego. Co więcej, postulowanie tego wydaje się niezasadne, ponieważ życie społeczne opiera się na podziale pracy. W dodatku postulat rozumienia prawa podatkowego przez ogół społeczeństwa wydaje się kompletnie nierealny. Nawet oparcie reguł interpretacji jedynie na wykładni językowej, z przyjęciem zasady, że słowa użyte przez ustawodawcę powinny być rozumiane zgodnie z językiem używanym przez ogół społeczeństwa, nie jest wystarczające, aby podatnicy byli w stanie poprawnie zinterpretować tekst podatkowego aktu normatywnego. Interpretacja przepisów prawnych, nawet jedynie gramatyczna, różni się od sposobu rozumienia innych tekstów napisanych w języku polskim. Redagując tekst prawny, legislator opiera się na przyjętych w danej kulturze prawnej regułach wykładni, które nie są znane ogółowi społeczeństwa (przykładowo, użycie w sposób przemyślany spójników)⁸⁶. W konkluzji swoich wywodów H. Filipczyk stwierdza: „Nie jest to sam w sobie powód do tego, by zacząć wyklądać przepisy prawa podatkowego inaczej. Jest to jednak fakt doniosły – moim zdaniem jego zaobserwowanie może zapoczątkować nowy problem badawczy”⁸⁷.

Również R. Mastalski, według którego sens słów użytych w ustawach podatkowych wyznacza granice wszelkiej wykładni, zauważa, że wiedza na temat prawa podatkowego jest domeną profesjonalistów, a nie podatników. Pewność prawa (R. Mastalski uznaje to ujęcie za bardziej realistyczne postrzeganie tej zasady) powinna się koncentrować na procesie wykładni

⁸⁵ R. Mastalski, *Miejsce wykładni językowej...*, s. 7–12.

⁸⁶ H. Filipczyk, *Czy gramy w tę samą grę? „Gry językowe” Wittgensteina a wykładnia prawa podatkowego* [w:] J. Głuchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego...*, t. 2, s. 83–85.

⁸⁷ *Ibidem*, s. 86.

oraz stosowania tej gałęzi prawa. W celu ustalenia własnych obciążeń podatkowych podmiot powinien „budować swoje poczucie pewności prawa nie tylko na samym brzmieniu słów ustaw podatkowych, lecz także na tym, jak administracja i sądy stosują prawo podatkowe”⁸⁸.

Możliwość odstępiania od rezultatów tej metody wykładni dopuszcza nawet B. Brzeziński, którego zdanie często jest przytaczane dla wzmocnienia argumentacji przemawiających za nadrzędnością wykładni językowej⁸⁹. W jego ocenie, literalne brzmienie podatkowych aktów normatywnych nie jest bezwzględną granicą interpretacji prawa podatkowego. Odejście od rezultatu wykładni językowej jest wprawdzie możliwe, lecz jedynie przy silnym uzasadnieniu aksjologicznym innych metod wykładni. Dużą wagę w tym zakresie należy przypisać wartościom konstytucyjnym. To przede wszystkim one powinny przemawiać za zastosowaniem pozajęzykowych metod wykładni do przepisów prawa podatkowego⁹⁰.

Według T. Grzybowskiego: „Jasny tekst prawny to w istocie tekst zrozumiały i jednoznaczny nie dla każdego, a dla prawników. Dla odtworzenia norm z tekstów prawnych potrzebne są bowiem często choćby najprostsze zabiegi wykładni; konieczne jest dysponowanie wyspecjalizowaną kompetencją komunikacyjną w tym zakresie. Dlatego też o tym, czy prawo jest jasne, nie decyduje wyłącznie prawodawca, ale stan doktryny, orzecznictwa etc. Osiągnięcie pełnej komunikatywności prawa (dla każdego) nie jest w ogóle możliwe”⁹¹.

Natomiast S. Rosmarin wprost odrzucał nadrzędność wykładni językowej w prawie podatkowym. Twierdził bowiem, że wykładnia prawa daninowego podlega takim samym zasadom, jak wykładnia innych gałęzi prawa. Z tego powodu zajmował następujące stanowisko: „Obiektywny kierunek wykładni, oparcia się tylko na tekście, nie ma uzasadnienia w ogólnej teorii interpretacji: nie ma więc też on żadnej odrębnej dziedziny stosowania w prawie podatkowym”⁹².

⁸⁸ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019, s. 134.

⁸⁹ R. Wiatrowski, *Wykładnia prounijna Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie przepisów dotyczących podatku od towarów i usług*, Warszawa 2021; wyrok NSA z 27.04.2017 r., II FSK 828/15, LEX nr 2283037; wyrok WSA we Wrocławiu z 19.06.2019 r., I SA/Wr 231/19, LEX nr 2722215.

⁹⁰ B. Brzeziński, *Wykładnia...*, s. 62.

⁹¹ T. Grzybowski, *Wpływ zmian prawa na jego wykładnię*, Warszawa 2013, LEX, rozdz. 4.

⁹² S. Rosmarin, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939, s. 196.

Również judykatura zauważa, że wykładnia językowa nie może być jedyną metodą interpretacji przepisów prawnopodatkowych. W tym zakresie można przywołać następujący pogląd: „Odnosząc się do argumentacji skargi odnośnie prymatu wykładni gramatycznej, to jak podkreślono w uzasadnieniu uchwały NSA z dnia 14 marca 2011 r. (sygn. akt II FPS 8/10, publ. ONSAiWSA nr 3/2011, poz. 47), w procesie wykładni prawa interpretatorowi nie wolno całkowicie ignorować wykładni systemowej lub funkcjonalnej poprzez ograniczenie się wyłącznie do wykładni językowej pojedynczego przepisu. Może się bowiem okazać, że sens przepisu, który wydaje się językowo jasny, okaże się wątpliwy, gdy zostanie on skonfrontowany z innymi przepisami lub weźmiemy pod uwagę cel regulacji prawnej. Jednym z najmocniejszych argumentów o poprawności interpretacji jest okoliczność, że wykładnia językowa, systemowa i funkcjonalna dają zgodny wynik”⁹³. W orzecznictwie prawnopodatkowym zauważono także, że „zrozumienie tekstu prawnego wymaga przeprowadzenia całego procesu interpretacyjnego. Nawet jeśli zwrot użyty w danym przepisie jest językowo jednoznaczny, interpretator powinien kontynuować wykładnię, stosując dyrektywy pozajęzykowe, w celu ustalenia zgodności albo niezgodności rezultatu wykładni językowej z rezultatem wykładni funkcjonalnej. W przypadku niezgodności konieczne jest objaśnienie, jakie wartości narusza znaczenie językowe oraz czy zapewnienie spójności aksjologicznej prawa wymaga zmiany tego znaczenia”⁹⁴.

Z powyższego wynikają dwa istotne wnioski. Prawo podatkowe, ze względu na takie swoje cechy, jak ingerencyjność, brak autonomiczności stron stosunku prawnopodatkowego oraz bezpośredni wpływ na gospodarkę, powinno być gałęzią prawa, w której interpretacja norm prawnych zapewnia realizację zasady pewności prawa. Realizacja tej zasady powinna prowadzić do stanu, w którym rozstrzygnięcia organów podatkowych oraz sądów administracyjnych będą się cechowały przewidywalnością.

Na przewidywalność prawa podatkowego wpływają nie tylko reguły interpretacji, ale też inne zasady, które mogą zwiększyć stopień tej przewidywalności, np. uchwalanie przepisów podatkowych z odpowiednim wyprzedzeniem czasowym, przestrzeganie zasady *lex retro non agit*. Co zaskakujące, nadrzędność wykładni językowej prawdopodobnie nie ma dużego wpływu na zwiększenie przewidywalności prawa podatkowego. Przedstawiciele

⁹³ Wyrok WSA we Wrocławiu z 7.05.2013 r., I SA/Wr 303/13, LEX nr 1330314.

⁹⁴ Wyrok WSA w Gdańsku z 16.05.2017 r., I SA/Gd 162/17, LEX nr 2299690.

doktryny – chociażby R. Mastalski i H. Filipczyk – zauważają, że interpretacją przepisów prawnopodatkowych zajmują się profesjonaliści, którzy powinni znać reguły wszystkich rodzajów wykładni. Z tego powodu trudno zrozumieć, dlaczego profesjonalista nie mógłby być w stanie zastosować innego rodzaju wykładni niż językowa, a przez to błędnie określić obciążenie podatkowe podatnika. Zwiększenie stopnia przewidywalności tej gałęzi wymaga uporządkowanej praktyki orzeczniczej sądów administracyjnych, która będzie się posługiwała spójnymi zasadami wykładni⁹⁵.

Podsumowując, przedstawiciele zarówno doktryny, jak i orzecznictwa często wskazują, iż szczególna waga interpretacji językowej w prawie podatkowym nie może oznaczać zakazu korzystania z innych metod wykładni. Może się bowiem zdarzyć, że samo literalne brzmienie przepisów nie pozwoli na zdekodowanie normy postępowania. Argumentacja będąca uzasadnieniem dla prymatu wykładni literalnej została natomiast podważona przez piśmiennictwo, przykładowo H. Filipczyk oraz T. Grzybowski. Pewność prawa, która miałaby być bardzo ważna w tej gałęzi z uwagi na konieczność ochrony podatnika, powinna być oceniana z perspektywy profesjonalisty, a nie osoby niemającej wiedzy z zakresu nauk prawnych. Poprawne zrozumienie tekstu prawnego przez ogół obywateli jest założeniem nierealnym, utopijnym. A ten wniosek podaje w wątpliwość pogląd na temat nadrzędności wykładni językowej.

2.2.4. Prymat wykładni językowej jako przyczyna inflacji przepisów prawa podatkowego

Należy ponadto zwrócić uwagę na fakt, że prymat wykładni językowej może skutkować wzrostem liczby przepisów podatkowych⁹⁶, ponieważ w sytuacji, gdy rezultat wykładni językowej przepisu podatkowego jest niezgodny z innymi metodami wykładni,

⁹⁵ B. Brzeziński, *Pewność prawa podatkowego...*, s. 41.

⁹⁶ Jedną ze strategii mających na celu uproszczenie prawa podatkowego jest budowa bardziej elastycznego systemu podatkowego opartego również na zasadach ogólnych. Por. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 256–257. Konieczność uelastycznienia prawa oraz oparcie go w większym niż do tej pory stopniu na zasadach ogólnych muszą być powiązane z odejściem od interpretacji opartej jedynie na literalnym brzmieniu aktu prawnego.

często postulatem *de lege ferenda* jest nowelizacja przepisu⁹⁷. Stan, w którym ustawodawca musi często dokonywać „poprawy” obowiązujących regulacji, jest bardzo niepokojący ze względu na zagrożenie inflacją przepisów podatkowych⁹⁸. Zagrożenie to jest szczególnie istotne, gdyż duża liczba przepisów podatkowych jest wskazywana jako jedna z wad polskiego systemu podatkowego. Znaczna ilość regulacji stanowi utrudnienie dla działalności podmiotów gospodarczych⁹⁹.

Interesująca kwestia dotycząca prymatu wykładni językowej w prawie podatkowym rysuje się w przypadku odwołania się do poglądu wyrażonego przez TK w wyroku z 3.12.2002 r. W orzeczeniu tym¹⁰⁰, które było już przywoływane w rozprawie, Trybunał uznał, że pozbawienie mocy prawnej przepisu z powodu jego niejasności jest możliwe dopiero po zastosowaniu do badanej regulacji wszystkich dopuszczalnych metod wykładni. Przyjęcie nadrzędności wykładni językowej w ramach prawa podatkowego prowadzi do dwóch możliwych, rozłącznych konsekwencji tego stanowiska:

- w zakresie prawa podatkowego nigdy nie można stwierdzić niekonstytucyjności przepisów jedynie z powodu ich niejasności, gdyż nie stosuje się w jego zakresie innych metod wykładni, w tym wykładni prokonstytucyjnej, na którą zwraca uwagę TK w przedmiotowym wyroku;

⁹⁷ Dobrym przykładem jest brak wyrażonego *expressis verbis* zwolnienia podatkowego dla odsetek od alimentów, które są przedmiotowo zwolnione od podatku dochodowego od osób fizycznych. Choć orzecznictwo administracyjne stoi niekiedy na stanowisku, wedle którego odsetki dzielą los świadczenia głównego, a zatem zwolnienie od podatku świadczenia głównego prowadzi również do zwolnienia odsetek (por. wyrok WSA w Gdańsku z 28.02.2018 r., I SA/Gd 2/18, LEX nr 2460878), to jednak znacznie częściej przyjmuje się prymat wykładni językowej, przez co alimenty podlegają opodatkowaniu (por. uchwała NSA z 6.06.2016 r., II FPS 2/16, ONSAiWSA 2016, nr 6, poz. 87). Z tego powodu postulowane jest, aby odsetki były wprost wyrażone w przepisach podatkowych regulujących zwolnienia (por. wystąpienie RPO do Ministra Finansów w sprawie opodatkowania odsetek, gdy kwota główna jest zwolniona z podatku, numer: V.511.222.2018.EG). Propozycja zmian prawodawczych, gdy wykładnia literalna konkretnego przepisu podatkowego wydaje się przeczyć chociażby celowi normy, wydaje się uzasadniona, biorąc pod uwagę obecną nadrzędność tego rodzaju interpretacji. Należy jednak pamiętać, że takie działania prowadzą do wzrostu liczby przepisów oraz ich nadmiernej szczegółowości.

⁹⁸ Trzeba tu nadmienić, że istnieje wiele powodów, dla których ilość przepisów prawa podatkowego ciągle wzrasta. Doktryna upatruje źródła inflacji przepisów podatkowych w następujących zjawiskach: konieczność przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, złożoność polityki podatkowej państwa oraz przyczyny związane z uwarunkowaniami politycznymi. Por. B. Brzeziński, *Doktryna prawnicza a problem skomplikowania prawa i systemu prawa podatkowego* [w:] P. Borszowski (red.), *Regulacje prawa...*, s. 97. Wpływ wykładni językowej na coraz większą kazuistykę przepisów prawa podatkowego, a przez to zagrożenie ich inflacją, został dostrzeżony w opracowaniu H. Filipczyk, *Zasady i reguły. Pewność prawa podatkowego a ślepa ulica konkretnu*, Acta UW r. PPiA 2017, nr 109, s. 152.

⁹⁹ D. Bunn, E. Asen, *International Tax Competitiveness Index 2020*, Washington 2020, s. 43.

¹⁰⁰ Wyrok TK z 3.12.2002 r., P 13/02, OTK-A 2002, nr 7, poz. 90.

- w zakresie prawa podatkowego nieracjonalność przepisu wynikająca z wykładni językowej (lub z zastosowania wszystkich metod wykładni, jednak przy założeniu, że interpretator nie może przekroczyć granicy językowej tekstu prawnego¹⁰¹) wystarcza do stwierdzenia, że dana regulacja jest niezgodna z Konstytucją.

Pierwsza z tych konsekwencji oznaczałaby, że zasada jasności przepisów nie ma praktycznie żadnego znaczenia normatywnego na gruncie prawa podatkowego. A to byłoby niezgodne ze stanowiskiem przedstawionym przez TK, według którego zasada ta ma szczególne znaczenie w obrębie prawa daninowego¹⁰². Pogląd, zgodnie z którym nie ma możliwości stwierdzenia niekonstytucyjności przepisu podatkowego z powodu jego niejasności, byłby rażąco sprzeczny ze wskazanym wyżej wyrokiem TK. Z jednej strony bowiem TK podkreślałby szczególną istotność zasady pewności na gruncie prawa podatkowego, z drugiej zaś, zasada ta nigdy nie mogłaby być naruszona przez ustawodawcę, co oczywiście prowadziłoby do pozbawienia jej znaczenia normatywnego.

Drugi z przedstawionych wyżej wniosków byłby wyjątkowo trudny do zaakceptowania, gdyż polskie prawo podatkowe cechuje się wysokim stopniem skomplikowania¹⁰³. A to, zdaniem B. Brzezińskiego, jest obecnie tak oczywiste, że nie wymaga żadnego dowodu¹⁰⁴. Możliwość stwierdzenia niekonstytucyjności przepisu podatkowego z powodu jego niejasności mogłaby prowadzić do sytuacji, gdy większość regulacji prawnopodatkowych mogłaby się okazać niekonstytucyjna. Wniosek taki jest trudny do zaakceptowania. W obecnych czasach ustawodawca zmuszony jest do przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Podatnicy działający w oparciu o mocno rozbudowane ustawodawstwo podatkowe uciekają się do wyjątkowo skomplikowanych działań, aby

¹⁰¹ Powyżej zostało przedstawione zagadnienie dotyczące rozumienia prymatu wykładni językowej w obrębie prawa podatkowego. Jedynie tytułem przypomnienia należy zaznaczyć, że nie jest ona rozumiana w sposób jednolity.

¹⁰² Wyrok TK z 9.10.2007 r., SK 70/06, OTK-A 2007, nr 9, poz. 103.

¹⁰³ A. Gomułowicz, *Prawodawstwo podatkowe a badania postlegislacyjne* [w:] J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (red.), *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, Lublin 2007, s. 23; B. Brzeziński, *Doktryna prawnicza...*, s. 91–100; J. Kulicki, *Przejrzystość i spójność ustawodawstwa podatkowego w ocenie podmiotów stosujących przepisy podatkowe (omówienie badania ankietowego)* [w:] J. Kulicki (red.), *Wybrane zagadnienia stanowienia i stosowania polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2017, s. 270.

¹⁰⁴ „Powszechnie znane i niewymagające dowodu są dwie tezy: pierwsza mówi o gwałtownym wzroście przepisów prawa podatkowego, a druga o rosnącym stopniu skomplikowania tych przepisów” (B. Brzeziński, *Doktryna prawnicza...*, s. 91).

zmniejszyć swoje obciążenia publicznoprawne. Tytułem przykładu można wskazać na powszechność wykorzystania w strategiach podatkowych przedsiębiorstw instrumentów hybrydowych¹⁰⁵.

Skomplikowanie, globalizacja oraz informatyzacja życia gospodarczego, skutkujące coraz większą złożonością schematów, które mają na celu unikanie opodatkowania, „wymuszają” na ustawodawcy wprowadzanie coraz nowszych przepisów antyabuzyjnych¹⁰⁶. Z jednej strony regulacje te *prima facie* są sprzeczne z zasadą pewności prawa podatkowego, z drugiej zaś, mają pozytywny skutek dla przedsiębiorców działających uczciwie¹⁰⁷. Uznanie tych przepisów za niekonstytucyjne tylko z uwagi na brak komunikatywności pomiędzy odbiorcą (nieprofesjonalistą) a ustawodawcą będzie *de facto* prowadziło do sytuacji, gdy państwo nie będzie w stanie przeciwdziałać unikaniu opodatkowania. Z tego powodu taką konsekwencję przedstawionego wyżej poglądu TK należy zdecydowanie odrzucić.

W ramach niniejszej rozprawy nie sposób jasno rozstrzygnąć problematyki związanej z wykładnią językową przepisów podatkowych, gdyż jest ona niezmiernie rozbudowana. Należy tu jednak zasygnalizować, że nadrzędność tego rodzaju wykładni nie jest jednoznaczna i może budzić poważne zastrzeżenia systemowe. Wzajemne relacje pomiędzy pewnością prawa a prymatem wykładni językowej nie są oczywiste. Przykładowo, A. Bielska-Brodziak po przeanalizowaniu orzecznictwa stawia tezę, że „wykładnia językowa dostarcza narzędzi, które nie gwarantują ani pewności, ani też przewidywalności podejmowanych na ich podstawie rozstrzygnięć”¹⁰⁸.

Konieczność stosowania pozajęzykowych metod wykładni wynika również z ogólnej definicji systemu prawa. Jest to system spójnych logicznie i aksjologicznie norm prawnych¹⁰⁹, a nie poszczególnych przepisów. Wyłącznie literalne odczytywanie konkretnych regulacji

¹⁰⁵ Szerzej na ten temat D.J. Gajewski, *Instrumenty hybrydowe a uszczelnienie systemu podatkowego* [w:] D.J. Gajewski (red.), *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, Warszawa 2020, s. 31–45.

¹⁰⁶ Zazwyczaj regulacje te charakteryzują się dużym stopniem skomplikowania. Wystarczy chociażby wskazać przepisy wprowadzające obowiązek raportowania schematów podatkowych czy też art. 15c u.p.d.o.p. ograniczający zaliczanie odsetek do kosztów uzyskania przychodu.

¹⁰⁷ B. Rogowska-Rajda, *Zasada pewności prawa w podatku od wartości dodanej* [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Zasada pewności...*, s. 235–237.

¹⁰⁸ A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego...*, s. 85.

¹⁰⁹ T. Stawecki, P. Winczorek, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2002, s. 119.

może skutkować zarówno sprzecznością pomiędzy nimi samymi, jak i sprzecznością pomiędzy nimi a normami prawnymi wyższego rzędu oraz aksjologią ustawodawcy.

Wydaje się, że prymat wykładni językowej nie może być rozumiany jako „monopol” tej metody interpretacji. Jeżeli dosłowne brzmienie przepisu będzie prowadziło do rezultatu wykładni sprzecznego chociażby z *ratio legis* ustawodawcy, naruszenia wartości konstytucyjnych, braku możliwości odkodowania treści całej normy z przepisów prawnopodatkowych, należy wówczas zastosować pozajęzykowe metody wykładni¹¹⁰. Nawet jednak uznając pewną szczególną rolę wykładni językowej w prawie podatkowym, należy pamiętać, że powinna ona dotyczyć wyłącznie przepisów, które wpływają na wysokość obciążeń publicznoprawnych, co wynika z art. 84 w zw. z art. 217 Konstytucji¹¹¹.

W kwestii szczególnej roli wykładni językowej w obrębie prawa podatkowego należy zwrócić uwagę na niezwykle interesującą kwestię wiążącą się z tematyką tej rozprawy. Chodzi o odpowiedź na pytanie, czy uzależnienie stwierdzenia bądź zwrotu nadpłaty od poniesienia jej ciężaru ekonomicznego ma wpływ na wysokość obciążeń publicznoprawnych. Jeżeli brak jest takiego związku, należałoby nie przyjmować w tym zakresie prymatu wykładni językowej¹¹². Jak już wspomniano, prymat tej metody wykładni, oparty na art. 84 w zw. z art. 217 Konstytucji, dotyczy wyłącznie wielkości obciążeń prawnopodatkowych. Zagadnienie to zostanie szczegółowo przeanalizowane w dalszej części rozprawy, lecz już w tym miejscu należy zaznaczyć, że ewentualny brak wpływu przesłanki zubożenia w nadpłacie podatku na wysokość obciążeń publicznoprawnych skutkuje możliwością odejścia od wykładni językowej.

Podsumowując, nie sposób jednoznacznie rozstrzygnąć, czy prymat wykładni językowej jest dostatecznie uzasadniony. Niemniej trzeba wyraźnie zaznaczyć, że stosowanie tylko tej metody interpretacji ma także negatywne konsekwencje, które, paradoksalnie, wpływają na zmniejszenie pewności prawa podatkowego. Prymat ten prowadzi wszakże do wzrostu ilości przepisów prawa podatkowego, a przez to zwiększa się stopień ich kazuistyki, co z kolei skutkuje osłabieniem komunikacji pomiędzy adresatami przepisów a ustawodawcą. Ponadto, obecnie przy wysokim stopniu skomplikowaniu życia gospodarczego oraz coraz

¹¹⁰ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 264.

¹¹¹ Wyrok NSA z 26.10.2021 r., II FSK 979/21, LEX nr 3256462.

¹¹² Takie stanowisko chociażby w: M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe...*, s. 123–125.

bardziej zawiłych schematach podatkowych prowadzących do unikania opodatkowania, ustawodawca podatkowy musi odpowiadać na nowe zagrożenia wprowadzaniem kolejnych przepisów, które to by być skuteczne muszą niejednokrotnie być rozbudowane, a łatwość w ich odbiorze z perspektywy adresata (nieprofesjonalisty) jest stanem nie do osiągnięcia.

2.2.5. Możliwość stosowania analogii w prawie podatkowym

Na koniec rozważań dotyczących wykładni w prawie podatkowym, należy zwrócić uwagę na problematykę zastosowania analogii w obrębie tej gałęzi prawa. Zagadnienie to jest istotne z perspektywy rozprawy, ponieważ uzależnienie powstania czy też zwrotu nadpłaty od poniesienia ciężaru ekonomicznego przez podatnika jest niekiedy uznawane za konsekwencję zastosowania analogii z cywilnoprawnej instytucji bezpodstawnego wzbogacenia¹¹³.

W naukach prawnych przez analogię rozumie się rodzaj wnioskowania, które opiera się na założeniu, że fakty podobne do siebie pod istotnym względem powinny pociągać za sobą takie same skutki prawne. Powszechnie przyjmuje się, że zastosowanie analogii jest sposobem na zamykanie luk w prawie¹¹⁴. W teorii prawa luka te dzieli się na konstrukcyjne oraz aksjologiczne. Luka konstrukcyjna występuje wtedy, gdy z samych przepisów prawa nie można dokonać rekonstrukcji danej instytucji prawnej. Z powodu takiej luki instytucja ta nie może poprawnie funkcjonować lub jej działanie nie jest w ogóle możliwe¹¹⁵. Z kolei luka aksjologiczna wiąże się z brakiem wystąpienia przepisów prawnych normujących daną instytucję, które – zdaniem interpretatora – są niezbędne, aby instytucja ta była zgodna z wartościami cechującymi dobre prawo¹¹⁶.

Doktryna nie przesądza w sposób jednoznaczny o możliwości stosowania w prawie podatkowym wnioskowania *per analogiam*. Można jednak zauważyć, że dominuje w niej

¹¹³ L. Etel [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa*, t. 1, *Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023, art. 72, pkt 2.

¹¹⁴ B. Brzeziński, *Analogia legis a przepisy ogólne prawa podatkowego* [w:] B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, R. Mastalski (red.), *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 23.

¹¹⁵ B. Brzeziński, *Podstawy wykładni...*, s. 122.

¹¹⁶ B. Brzeziński, *Analogia legis...*, s. 23.

stanowisko sceptyczne co do zastosowania takiego wnioskowania lub dopuszczające je wyłącznie w ograniczonym zakresie.

Możliwości stosowania w prawie podatkowym analogii nie wyklucza B. Brzeziński, który dokonuje analizy tego zagadnienia z perspektywy poszczególnych zespołów przepisów. Jego rozważania zostały oparte na następującym podziale: ogólne prawo podatkowe, szczegółowe prawo podatkowe oraz proceduralne prawo podatkowe. Rozumowanie *per analogiam* można stosować do przepisów procedury, co wynika z ich służebnego wobec przepisów materialnych charakteru. Ich podstawowym celem jest realizacja norm prawa materialnego, trudno zatem uznać, że wnioskowanie prawnicze oparte na analogii miałyby wpływać w sposób negatywny na realizację tego celu. Niedopuszczalne jest jednak wnioskowanie z analogii, które skutkowałoby pogorszeniem sytuacji podatnika¹¹⁷.

Co także istotne, przy dokonaniu podziału prawa podatkowego na ogólne oraz szczegółowe, tj. pierwsze z nich regulujące instytucje prawnopodatkowe znajdujące następnie zastosowanie w obrębie całego systemu podatkowego, drugie natomiast odnoszące się do poszczególnych podatków, w większym stopniu dopuszcza się możliwość korzystania z analogii w obrębie części ogólnej. Wniosek taki wynika z wagi przepisów szczególnych dla konstrukcji danego podatku, czego konsekwencją jest z kolei konieczność zapewnienia przez ustawodawcę precyzyjności oraz jednoznaczności tych regulacji. W tym przypadku nie można dokonywać rozszerzenia zagadnień uregulowanych *per analogiam*. Warto zaznaczyć, że B. Brzeziński wydaje się popierać pogląd, iż skutkiem zastosowania analogii jest tworzenie norm prawnych, które nie mogą być odkodowane za pomocą konwencjonalnych metod wykładni¹¹⁸.

Dopuszczalne jest jednak stosowanie analogii do przepisów ogólnych, gdyż nie powoduje ono zagrożenia, że zniekształcony zostanie model opodatkowania, który jest uregulowany w przepisach szczegółowych prawa podatkowego. Z punktu widzenia rozprawy

¹¹⁷ *Ibidem*, s. 27.

¹¹⁸ „Analogia uznawana jest niekiedy za rodzaj interpretacji rozszerzającej (*interpretatio extensiva*). Pogląd ten jest jednak dyskusyjny; można go zaakceptować w wypadku przyjęcia założenia, że przez analogię ustala się znaczenie normy prawnej. Częściej spotykany i bardziej przekonujący jest jednak pogląd, że w wypadku rozumowania *per analogiam* normę o ustalonym już znaczeniu stosuje się do szerszego zakresu stanów faktycznych, niż wynikałoby to z owego pierwotnie ustalonego znaczenia. Istotą analogii jest bowiem w każdym wypadku przyjęcie istnienia normy prawnej tam, gdzie z przepisów prawa – za pomocą konwencjonalnych metod wykładni – wywieść jej nie sposób. Oznacza to, że analogia jest w istocie rzeczy tworzeniem norm prawnych, przynajmniej na potrzeby rozstrzygnięcia konkretnej sprawy” (B. Brzeziński, *Analogia legis...*, s. 21).

istotnym zagadnieniem jest dopuszczalność – według B. Brzezińskiego – zastosowania w prawie podatkowym analogii zarówno do luk konstrukcyjnych, jak i aksjologicznych¹¹⁹.

Z kolei A. Mariański dostrzega możliwość stosowania w prawie podatkowym analogii, lecz jedynie do luk konstrukcyjnych. Wskazuje on bowiem, że stosowanie analogii do luk aksjologicznych skutkuje poprawianiem lub nawet tworzeniem prawa, co w prawie podatkowym należy uznać za niedopuszczalne. Jego zdaniem, zastosowanie analogii, zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario*, jest możliwe wyłącznie na korzyść podatnika¹²⁰.

R. Mastalski stwierdza, że nie można rozszerzać prawopodatkowego stanu faktycznego poprzez zastosowanie analogii. Ustawa podatkowa określa granice obszaru opodatkowanego, które nie mogą być przełamane przez wykładnię pozajęzykową ani przez wnioski prawnicze. Wnioski *per analogiam* jest dopuszczalne, jeżeli jego skutki nie będą miały wpływu na rozszerzenie lub zawężenie opodatkowanego obszaru. Rola analogii w prawie podatkowym nie może być tak znacząca, jak w prawie cywilnym, jednak nie może być również ograniczona w tak wysokim stopniu, jak w prawie karnym¹²¹.

Zdaniem J. Brolika, analogia w prawie podatkowym jest dopuszczalna, jeżeli jej zastosowanie nie skutkuje poszerzeniem opodatkowanego obszaru lub powiększeniem zakresu ulg lub zwolnień. Autor ten wskazuje: „Kaźde wykraczające poza treść prawa określenie obszaru opodatkowania – tak zmniejszające, jak i zwiększające go w wyniku przeprowadzonej wykładni – stanowi w istocie rzeczy negację ustawy, która tylko w określonym w niej zakresie dopuściła opodatkowanie oraz ulgi i zwolnienia od opodatkowania”¹²².

Stosowanie analogii w obrębie prawa podatkowego dopuszcza także M. Gontarczyk. Podobnie jak inni przedstawiciele doktryny, stwierdza ona, że skutkiem analogii nie może być

¹¹⁹ *Ibidem*, s. 27–32.

¹²⁰ A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009, s. 208–217.

¹²¹ R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, Wrocław 1989, s. 118.

¹²² J. Brolik, *Wykładnia prawa podatkowego...*, s. 54–75.

zwiększenie obowiązków podatkowych. Niemniej, jej zdaniem, analogia może stanowić użyteczne narzędzie przy wykładni ogólnych przepisów prawa podatkowego¹²³.

Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na stanowisko, jakie zajął w tej kwestii S. Rosmarin. Jego poglądy, mimo że wyrażone przed II wojną światową, wciąż są przytaczane przez doktrynę prawa podatkowego. W ocenie tego autora, stosowanie analogii jest niedopuszczalne, jeżeli jej skutkiem miałyby być zwiększenie obciążeń publicznych¹²⁴.

Również judykatura dopuszcza zastosowanie analogii w prawie podatkowym. Można spotkać się ze stanowiskiem, zgodnie z którym zastosowanie analogii nie może prowadzić do zwiększenia obowiązków podatnika ani naruszać art. 217 Konstytucji¹²⁵. W wyroku NSA¹²⁶, w którym został wyrażony powyższy pogląd, nie wyjaśniono, w jaki sposób zastosowanie analogii miałyby naruszać powyższy przepis konstytucyjny. Mając jednak na uwadze przywołaną wyżej interpretację tej regulacji, można przyjąć, że takie naruszenie jest oczywiste. Artykuł 217 Konstytucji jest pewnego rodzaju gwarantem, że najważniejsze elementy stosunku prawnopodatkowego będą uregulowane w drodze ustawy. Taki stan ma zapewnić zwiększenie pewności prawa podatników, a więc zastosowanie analogii musi być postrzegane przez Sąd jako zmniejszenie pewności prawa, co naruszałoby art. 217 Konstytucji. W tym samym wyroku NSA uznał, że analogia w prawie podatkowym jest dopuszczalna wyłącznie w przypadku wystąpienia luk konstrukcyjnych¹²⁷.

Jak wynika z powyższego, w obrębie prawa podatkowego jednoznacznie uznaje się, że zastosowanie analogii nie może skutkować poszerzeniem obszaru objętego opodatkowaniem, a tym samym zwiększeniem obciążeń publicznych podatnika. Niemniej brak możliwości zastosowania analogii do regulacji dotyczących nadpłaty podatku w kontekście przesłanki zubożenia nie jest już tak oczywisty. Identycznie jak w przypadku prymatu wykładni językowej, należy na tym etapie rozprawy poprzestać na stwierdzeniu, że ewentualny brak

¹²³ M. Gontarczyk, *Analogia legis w prawie podatkowym* [w:] L. Leszczyński (red.), *Wykładnia prawa. Odrębności w wybranych gałęziach prawa*, Lublin 2006, s. 53–57.

¹²⁴ S. Rosmarin, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939, s. 221.

¹²⁵ Wyrok NSA z 9.11.2012 r., II FSK 612/11, LEX nr 1244369.

¹²⁶ *Ibidem*.

¹²⁷ *Ibidem*.

wpływu przesłanki zubożenia w nadpłacie podatku na poszerzenie obszaru opodatkowanego skutkuje możliwością zastosowania w tej kwestii analogii.

3. Nadpłata podatku

3.1. Pojęcie nadpłaty podatku

Rozdział 9 o.p. zawiera regulacje dotyczące instytucji nadpłaty oraz procedury jej dochodzenia. Zgodnie z art. 72 § 1 o.p. 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”.

Istotą instytucji nadpłaty jest nienależność albo nadmierność świadczenia podatkowego. Nienależność dotyczy sytuacji, gdy zgodnie z normami prawnopodatkowymi świadczenie podatkowe w ogóle nie powinno zostać zrealizowane, czyli nie doszło do powstania obowiązku podatkowego lub obowiązek ten nie uległ konkretyzacji w formie zobowiązania podatkowego. Z kolei nadmierność świadczenia oznacza, że na mocy przepisów prawa podatkowego powstało zobowiązanie podatkowe, jednak świadczenie dokonane przez podmiot, który będzie następnie uprawniony z tytułu nadpłaty, przewyższało kwotę podatku¹²⁸.

Cechą charakterystyczną nadpłaty jest również to, że świadczenie powinno być uiszczone na rzecz organu podatkowego. Nie może to być, co oczywiste, jakikolwiek inny organ. Sama wpłata nie musi zostać dokonana bezpośrednio do organu podatkowego, gdyż może ona być wniesiona na rzecz płatnika lub inkasenta¹²⁹. Kolejną cechą regulacji

¹²⁸ Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, LEX, rozdz. 10.

¹²⁹ L. Etel [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa...*, LEX, art. 72, pkt 1.

dotyczącej nadpłaty jest jej niesamodzielność. Wystąpienie oraz wysokość nadpłaty są zależne od konkretnych uregulowań materialnoprawnych, z których wynika obowiązek zapłaty podatku. Dopiero po porównaniu faktycznie uiszczanego świadczenia na rzecz organu podatkowego oraz podatku, który powinien być uiszczony zgodnie z przepisami prawa podatkowego, możliwe jest ustalenie, czy wystąpiła nadpłata oraz jaka jest jej wysokość¹³⁰. Można zatem stwierdzić, że nadpłata jest różnicą pomiędzy świadczeniem wypełnionym w zamiarze wykonania zobowiązania podatkowego a faktyczną wysokością zobowiązania podatkowego wynikającego z ustawy podatkowej. Przy czym przedmiotowe świadczenie jest wypełnione przez podatnika lub inny podmiot, który zgodnie z przepisami prawa podatkowego jest uprawniony do nadpłaty, np. przez płatnika¹³¹.

Dla nadpłaty podatkowej charakterystyczne jest również to, że jej wystąpienie zawsze jest skorelowane z takimi instytucjami prawnopodatkowymi, jak obowiązek podatkowy oraz zobowiązanie podatkowe. Obowiązkiem podatkowym jest nieskonkretyzowana powinność świadczenia pieniężnego, które ma swoje źródło w ustawie podatkowej. Powstaje ona w związku z zaistnieniem zdarzeń, z którymi ustawy podatkowe wiążą obowiązek podatkowy, i może się następnie przekształcić w zobowiązanie podatkowe bądź może do takiego przekształcenia nie dojść, np. w sytuacji, gdy podatnik osiąga dochód mieszczący się w kwocie wolnej od podatku. Zasadniczą różnicą pomiędzy obowiązkiem a zobowiązaniem jest konkretyzacja tego drugiego. Skonkretyzowaniu podlegają takie elementy, jak podmiot (wierzyciel podatkowy), termin oraz miejsce zapłaty podatku¹³². Nadpłata podatku zawsze jest powiązana z tymi instytucjami, w tym sensie, że to one są dla niej punktem odniesienia, gdyż przy określaniu wysokości nadpłaty zawsze należy porównywać świadczenie podatkowe uiszczone przez podatnika na rzecz organu podatkowego z wysokością powinności, jaka wynika ze zobowiązania podatkowego lub obowiązku podatkowego¹³³. Zdaniem

¹³⁰ Ł. Porada [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa...*, Legalis, art. 72, Nb 1.

¹³¹ H. Filipczyk, *Postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty a postępowanie w sprawie określenia zobowiązania podatkowego* [w:] B. Brzeziński (red.), *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, Warszawa 2013, LEX, pkt 5.

¹³² A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki...*, s. 423–426.

¹³³ J. Gorąca-Paczuska [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, Legalis, art. 72, pkt 1.

H. Filipczyk, wymiar nadpłaty jest zależny od wymiaru zobowiązania podatkowego¹³⁴, jednak samej nadpłacie bliżej jest do zaległości podatkowej, ponieważ także ta zaległość jest efektem porównania wielkości faktycznie wpłaconego świadczenia z podatkiem, który jest należny zgodnie z przepisami prawa podatkowego¹³⁵.

Reasumując, instytucja nadpłaty podatkowej została uregulowana w przepisach o.p. Jej cechami charakterystycznymi są: nienależność lub nadmierność w porównaniu ze świadczeniem podatkowym, uiszczenie jej przez podmiot, który jest uprawniony do nadpłaty, np. przez podatnika lub płatnika, skierowanie jej wpłaty na rzecz organu podatkowego oraz korelacja z pojęciami obowiązku i zobowiązania podatkowego.

3.2. Sytuacje skutkujące powstaniem nadpłaty

Ustawodawca w art. 72 o.p. wyróżnia cztery sytuacje skutkujące powstaniem nadpłaty, które zostaną omówione poniżej.

Pierwsza z nich dotyczy przypadku, gdy sam podatnik uiszcza świadczenie podatkowe wyższe od obciążenia podatkowego, któremu podlega zgodnie z przepisami podatkowymi, lub uiszcza świadczenie, chociaż nie jest do tego zobowiązany przez ustawodawcę (art. 72 § 1 pkt 1 o.p.).

Kolejnym przykładem nadpłaty wskazanym przez ustawodawcę w analizowanym przepisie jest pobranie świadczenia podatkowego przez płatnika nienależnie lub w wysokości wyższej niż należna (art. 72 ust. 1 pkt 2 o.p.). Zapłata świadczenia podatkowego bezpośrednio na rzecz płatnika, który ma je przekazać na rzecz organu podatkowego, nie oznacza, że podmiotem uprawnionym do wystąpienia o zwrot ewentualnej nadpłaty zawsze będzie płatnik. Ten będzie uprawniony do zwrotu nadpłaty tylko w sytuacji, gdy świadczenie zostało spełnione z jego majątku¹³⁶. Jeżeli świadczenie podatkowe zostało pokryte z majątku podatnika, a było jedynie przekazane do organu podatkowego za pośrednictwem płatnika, podatnik będzie uprawniony do otrzymania zwrotu ewentualnej nadpłaty. W takiej sytuacji

¹³⁴ Co oczywiste, wymiar nadpłaty może być również porównywany do obowiązku podatkowego, przykładowo, gdy obowiązek ten nie powstaje. H. Filipczyk porównuje go jednak do nadpłaty, gdyż rozdział, w którym to porównanie jest dokonane, dotyczy wzajemnych relacji pomiędzy zobowiązaniem podatkowym a nadpłatą.

¹³⁵ H. Filipczyk, *Postępowanie w sprawie...*, LEX, pkt 1.

¹³⁶ Wyrok NSA z 10.07.2018 r., II FSK 1864/16, LEX nr 2537272.

irrelevantne jest, czy płatnik przekazał świadczenie, które stanowi nadpłatę do organu, czy też nie¹³⁷.

Powyższe dwa stwierdzenia wynikają nie tylko z art. 72 § 1 pkt 2, lecz także z interpretacji art. 75 § 1 o.p., który w sposób literalny wskazuje, że gdy podatnik kwestionuje zasadność pobrania świadczenia podatkowego lub jego wysokości przez płatnika, może złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty, oraz uzależnia możliwość złożenia takiego wniosku przez płatnika od pobrania świadczenia podatkowego z jego własnego majątku.

W doktrynie budzi wątpliwości brak objęcia zakresem art. 72 § 1 pkt 2 o.p. inkasenta¹³⁸. Zdaniem L. Etela, inkasent będzie uprawniony do zwrotu nadpłaty, pomimo literalnego brzmienia tego przepisu, gdy zostaną spełnione przesłanki warunkujące wystąpienie nadpłaty z tej regulacji, tj. została ona uiszczona w przekonaniu, że istnieje obowiązek podatkowy, oraz trafiła do inkasenta jako podmiotu pobierającego podatki¹³⁹.

Inna sytuacja, uregulowana w art. 72 § 1 pkt 3 o.p., dotyczy zapłaty przez płatnika bądź inkasenta zobowiązania, które wynika z decyzji o odpowiedzialności podatkowej tych podmiotów, gdzie zobowiązanie określone jest jako nienależne lub jego kwota jest wyższa od należnej. Decyzja, o której mowa w tym przepisie, wynika z art. 30 § 4 o.p., regulującego odpowiedzialność za podatki płatników oraz inkasentów. Odpowiedzialność tych podmiotów, co należy uznać za oczywiste, jest skorelowana z zakresem ich obowiązków wynikających z norm podatkowych. Obowiązki płatnika zostały unormowane w art. 8 o.p., zaś inkasenta – w art. 9 o.p.

Obowiązkiem płatnika jest obliczenie, pobranie od podatnika oraz wpłacenie do organu podatkowego podatku, jeżeli taki obowiązek został na niego nałożony w konkretnych przepisach prawa podatkowego. Z kolei inkasent ma obowiązek pobrania od podatnika podatku oraz wpłacenia go do organu podatkowego. Tak samo jak w przypadku płatnika, jego obowiązki muszą być uregulowane w przepisach prawa podatkowego. Podmioty te odpowiadają całym swoim majątkiem za niewykonanie powyższych obowiązków. Ich

¹³⁷ Ł. Porada [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa...*, Legalis, art. 72, pkt 3.

¹³⁸ *Ibidem*; L. Etel [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa...*, LEX, art. 72, pkt 1.

¹³⁹ L. Etel [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa...*, LEX, art. 72, pkt 1.

odpowiedzialność w tym zakresie ma charakter osobisty oraz nieograniczony¹⁴⁰. Odpowiadają one za swoje działania bądź zaniechania związane z obowiązkami, które obciążają je jako płatników lub inkasentów; odpowiedzialność ta nie jest odpowiedzialnością za zobowiązanie podatkowe podatnika¹⁴¹. Odpowiedzialność płatnika może powstać w trzech sytuacjach:

- braku obliczenia podatku, co prowadzi do jego niepobrania i niewpłacenia na rzecz organu podatkowego;
- obliczenia podatku w sposób wadliwy, co skutkuje wpłaceniem go w wysokości niższej od należnej;
- pobrania i obliczenia podatku bez wpłaty na rzecz organu podatkowego¹⁴².

Należy w tym miejscu jedynie zaznaczyć, że w powyższych przypadkach wpłacenie podatku musi nastąpić w odpowiednim terminie uregulowanym przez prawo podatkowe, ponieważ także opóźnienie może prowadzić do odpowiedzialności płatnika z omawianej regulacji.

Odpowiedzialność inkasenta na gruncie art. 30 o.p. budzi pewne wątpliwości, gdyż nie jest w pełni skorelowana z jego obowiązkami wynikającymi z art. 9 o.p. Inkasent, co zostało wskazane wyżej, ma za zadanie pobrać oraz wpłacić podatek na rzecz organu podatkowego, zaś art. 30 o.p. stanowi, że odpowiada on za podatek pobrany, lecz niewpłacony. Zgodnie z brzmieniem tej regulacji, inkasent może ponosić odpowiedzialność jedynie po pobraniu podatku, jeżeli nie dokonał jego wpłaty na rzecz organu podatkowego lub dokonał jej w kwocie niższej od tej, do której był obowiązany. Jego odpowiedzialność jest zatem ograniczona wyłącznie do podatków uprzednio przez niego pobranych¹⁴³. W porównaniu ze wskazanymi wyżej trzema sytuacjami, które skutkują odpowiedzialnością płatnika, odpowiedzialność inkasenta będzie dotyczyła wyłącznie ostatniej z nich.

Takie ukształtowanie odpowiedzialności inkasenta jest krytykowane m.in. przez L. Etela. Odpowiedzialność ta jest ograniczona wyłącznie do pobranego już podatku nie tylko na mocy omawianego przepisu, ale także na gruncie k.k.s. Prowadzi to do sytuacji, gdy

¹⁴⁰ A. Michalak, *Zasady odpowiedzialności podatnika, płatnika i inkasenta* [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa 2019. Poradnik dla praktyków*, Warszawa 2019, Legalis.

¹⁴¹ Wyrok NSA z 11.07.2012 r., II FSK 24/11, LEX nr 1225648.

¹⁴² M. Budziarek [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, Legalis, art. 30, pkt 1.

¹⁴³ Wyrok WSA w Szczecinie z 9.07.2008 r., I SA/Sz 195/08, LEX nr 482462.

niespełnienie obowiązku w postaci pobrania podatku przez inkasenta nie powoduje żadnej sankcji. Odpowiedzialność w takim przypadku spoczywa na samym podatniku i to on będzie odpowiadał za podatek, którego poboru nie dokonał inkasent, chociaż taki obowiązek na nim ciążył.

W ocenie L. Etela, taka regulacja może w praktyce ograniczyć skuteczność poboru podatku w drodze inkasa oraz sprowadzić na podatnika negatywne konsekwencje. Podatnicy przyzwyczajeni do płacenia za pomocą inkasa narażają się na powstanie u nich zaległości podatkowej oraz naliczenie odsetek. Problemатyczny dla gmin jest obecnie chociażby pobór opłaty miejscowej czy też uzdrowiskowej. Opłaty te są pobierane przez inkasentów, na których wyznaczani są właściciele hoteli, pensjonatów czy schronisk. Z powodu braku jakiegokolwiek odpowiedzialności za ich niepobranie podmioty te często uchylają się od omawianego tu obowiązku, a również sami turyści często nie dokonują samodzielnie ich wpłat¹⁴⁴.

Przy zaistnieniu opisanych wyżej sytuacji, które skutkują odpowiedzialnością płatników lub inkasentów, organ wydaje, zgodnie z art. 30 § 4 o.p., decyzję o ich odpowiedzialności. Decyzja ta ma charakter deklaratywny, gdyż sama odpowiedzialność tych podmiotów powstaje *ex lege*¹⁴⁵. Wracając do kwestii nadpłaty podatkowej, należy stwierdzić, że powstanie ona – na mocy art. 72 § 1 pkt 3 – jeżeli we wskazanej wyżej decyzji kwota świadczenia określonego jako podatek będzie nienależna lub nadmierna w porównaniu z kwotą podatku wynikającą z przepisów materialnego prawa podatkowego.

Ostatnim przypadkiem powstania nadpłaty uregulowanym w art. 72 § 1 pkt 4 o.p. jest świadczenie podatkowe zapłacone przez osobę trzecią lub spadkobiercę, jeżeli w decyzji o ich odpowiedzialności podatkowej lub decyzji ustalającej wysokość świadczenia podatkowego określono je nienależnie lub w kwocie wyższej od należnej. Decyzje, których dotyczy ten przepis, są unormowane w rozdziale 15 o.p., regulującym odpowiedzialność podatkową osób trzecich. Odpowiedzialność tych podmiotów aktywuje się dopiero wtedy, gdy swoich zobowiązań nie mogą wykonać pierwotni dłużnicy podatkowi, tj. podatnicy, płatnicy oraz inkasenci. Funkcja odpowiedzialności osób trzecich wobec pierwotnych dłużników jest wtórna.

¹⁴⁴ L. Etel [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa...*, LEX, art. 30, pkt 2.

¹⁴⁵ M. Budziarek [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, Legalis, art. 30, pkt 6.

Ratio legis rozszerzenia kręgu podmiotów odpowiedzialnych za należności prawnopodatkowe polega na zwiększeniu prawdopodobieństwa skutecznego zaspokojenia Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego z tytułu podatków¹⁴⁶. Zdaniem Ł. Pajora, osobą trzecią na gruncie prawnopodatkowym jest podmiot, który odpowiada za cudzy dług podatkowy, zgodnie z przepisami podatkowymi, i który został formalnie przypisany do tej kategorii osób¹⁴⁷.

Podsumowując, ustawodawca wymienia w o.p. sytuacje skutkujące powstaniem nadpłaty podatkowej. Do nadpłaty uprawniony będzie nie tylko podatnik, ale też inne podmioty stosunku prawnopodatkowego, np. płatnik, inkasent oraz osoba trzecia.

3.3. Problemy terminologiczne występujące w ramach instytucji nadpłaty podatku

W doktrynie zwraca się uwagę na dużą niekonsekwencję terminologiczną ustawodawcy w art. 72 § 1 pkt 4 o.p. w stosunku do art. 6 o.p., w którym unormowana jest definicja legalna pojęcia podatku. Zgodnie z art. 6 o.p., podatkiem jest: „publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej”. Jak wynika z tego przepisu, podatek musi mieć swoje źródło w normie prawnopodatkowej. Jego najważniejsze elementy konstrukcyjne muszą być ustanowione w ustawie podatkowej, a nie w aktach normatywnych niższego rzędu, co ma swoje uwarunkowanie w art. 217 Konstytucji¹⁴⁸ oraz wynika z literalnego brzmienia przywołanego wyżej przepisu. Niekonsekwencja terminologiczna w art. 72 o.p. przejawia się w tym, że zgodnie z jego brzmieniem, podatkiem jest także kwota nadpłacona lub zapłacona nienależnie. Trudno bowiem uznać, że zapłacenie kwoty wyższej od podatku wynikającego z ustawy podatkowej lub zapłacenie kwoty nienależnej na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego w błędnym przekonaniu, że jest to podatek, powoduje, iż dane świadczenie wypełnia definicję podatku z art. 6 o.p. Na mocy tego przepisu podatek musi wynikać z normy prawnopodatkowej,

¹⁴⁶ H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 585.

¹⁴⁷ Ł. Pajor, *Sytuacja prawna współnika spółki niemającej osobowości prawnej jako dłużnika podatkowego*, Warszawa 2020, LEX, rozdz. 3, pkt 2.

¹⁴⁸ A. Mariański [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa...*, Legalis, art. 6, pkt 1.

a więc jego źródłem zawsze jest ustawa podatkowa. Z pewnością podatek, zgodnie z tą definicją, nie może wynikać np. z błędnego przekonania podmiotu prawa, że jest on zobowiązany do zapłaty owej daniny.

Cechą charakterystyczną pojęcia podatku z art. 6 o.p. jest jego podstawa prawna, której brak jest w przypadku nadpłaty¹⁴⁹. Wyprowadzenie wniosku, że nadpłata jest tym samym, co podatek, jest całkowicie niezasadne nie tylko z powodu definicji zawartej w art. 6 o.p., ale także z kilku innych powodów. Po pierwsze, oznaczałoby to, że nadpłata, której istotą jest to, że podatek nie istnieje, miałaby się mieścić w pojęciu podatku, a zatem brak wystąpienia powinności zapłaty podatku mógłby w określonych okolicznościach (przy wystąpieniu przesłanek z art. 72 o.p.) prowadzić do powstania podatku, czego nie można by było określić w inny sposób niż jako stwierdzenie sprzeczne wewnętrznie, wręcz absurdalne. Po drugie, kierunek przepływu pieniężnego w przypadku nadpłat jest następujący: Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego – podatnik (lub inny podmiot, który jest uprawniony do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty zgodnie z przepisami o.p.), zaś w przypadku podatku: podatnik (lub inny podmiot zobowiązany na podstawie o.p.) – Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego¹⁵⁰.

Co więcej, podatek jest także świadczeniem przymusowym oraz bezzwrotnym. Przymusowość oznacza, że gdy podatnik nie wypełnia dobrowolnie obowiązku zapłaty podatku, państwo może użyć wobec niego środków przymusu w celu realizacji tego obowiązku. Bezzwrotność oznacza, że podatek definitywnie przechodzi na własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego¹⁵¹. Niemożliwe jest uznanie, że nadpłata, której istotą jest spełnienie świadczenia nienależnie, bez podstawy prawnej, mogłaby być dochodzona w sposób przymusowy zgodnie z przepisami prawa. Pojęcie bezzwrotności stoi również w jawnej sprzeczności z istotą nadpłaty, gdyż podmioty, u których wystąpiła nadpłata, są uprawnione do jej zwrotu.

¹⁴⁹ L. Etel [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa...*, LEX, art. 72, pkt 1; J. Rudowski [w:] S. Babiarz (i in.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2024, LEX, art. 72, pkt 2.

¹⁵⁰ J. Gorąca-Paczuska [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, Legalis, art 72, pkt 1.

¹⁵¹ Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, LEX, rozdz. 1, pkt 1.

Podsumowując, w doktrynie zwraca się uwagę na fakt, że analizowany przepis jest przykładem rażącej wadliwości językowej, logicznej i prawnej¹⁵².

Z powodu tej niespójności terminologicznej przedstawiciele doktryny wskazują, że pojęcie podatku użyte w art. 72 o.p. należy rozumieć umownie, jako świadczenie nienależne, ale zrealizowane na tle szeroko pojętego stosunku prawnopodatkowego, uiszczane z błędnym przekonaniem realizacji zobowiązania podatkowego oraz z powołaniem się na podatkowe podstawy jego realizacji¹⁵³.

W podobny sposób krytykowane jest przez doktrynę użycie w art. 72 § 1 pkt 3 oraz pkt 4 o.p. pojęcia zobowiązania. Tak samo jak w przypadku nadpłaty, wskazuje się, że zobowiązanie nie wypełnia definicji legalnej zobowiązania podatkowego z art. 5 o.p. Zobowiązanie podatkowe, analogicznie jak podatek, musi mieć swoje źródło w ustawie podatkowej. Pojęcie zobowiązania użyte w art. 72 o.p. ma swoją podstawę jedynie w decyzji, która określa je w sposób nieprawidłowy, a więc *de facto* nie może prowadzić do powstania zobowiązania podatkowego. Nadpłata oznacza w istocie brak powstania zobowiązania. Co więcej, kierunek przepływu pieniężnego w przypadku zobowiązania jest odwrotny niż w przypadku nadpłaty, gdyż wystąpienie nadpłaty oznacza, że przepływ środków pieniężnych powinien nastąpić z powrotem do podmiotu uprawnionego z tytułu nadpłaty, tj. podatnika, płatnika, inkasenta, osoby trzeciej bądź spadkobiercy¹⁵⁴.

Z powyższego wynika, że przy konstruowaniu przepisów o nadpłacie ustawodawca naruszył § 10 rozporządzenia z 20.06.2002 r. Prezesa Rady Ministrów w sprawie zasad techniki prawodawczej (dalej: ZTP). Zgodnie z tym przepisem, do oznaczenia identycznych pojęć używa się tych samych określeń, a różne pojęcia nie mogą być oznaczone tymi samymi terminami. Przepis ten wyraża tzw. zasadę konsekwencji terminologicznej¹⁵⁵. Sąd Najwyższy uznał, że zasada ta jest jednym z podstawowych założeń tzw. racjonalnego ustawodawcy¹⁵⁶. Zgodnie z § 147 ZTP, jeżeli w ustawie lub innym akcie normatywnym użyto definicji legalnej

¹⁵² J. Gorąca-Paczuska [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, Legalis, art. 72, pkt 1.

¹⁵³ M. Kalinowski, *Nadpłata w świetle przepisów ordynacji podatkowej* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci docenta Eligiusza Drgasa. Studia z zakresu ordynacji podatkowej*, Toruń 1998, s. 84.

¹⁵⁴ J. Gorąca-Paczuska [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, Legalis, art. 72, pkt 1.

¹⁵⁵ G. Wierczyński, *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz*, Warszawa 2016, LEX, koment. do rozporz. w spr. zasad techniki prawodawczej, § 10, pkt 1.

¹⁵⁶ Uchwała SN z 30.04.2003 r., I KZP 8/03, OSNKW 2003, nr 5–6, poz. 41.

do wyznaczenia znaczenia danego określenia, to nie można w obrębie tego aktu posługiwać się owym określeniem w innym znaczeniu. Istnieje jednak odstępstwo od powyższej reguły, jeżeli zachodzi wyjątkowa konieczność użycia danego określenia w innym znaczeniu oraz ustawodawca *expressis verbis* unormuje to odmienne znaczenie oraz ustali zakres jego stosowania. Niemniej w uregulowaniach dotyczących nadpłaty nie można stwierdzić wystąpienia takiego odstępstwa. Sama wyjątkowa konieczność odejścia od znaczenia pojęcia podatku przyjętego w art. 6 o.p. jest co najmniej wątpliwa. Jednocześnie w o.p. brak jest unormowania wskazującego inny zakres znaczeniowy tego pojęcia.

Prawodawca, który w procedurze legislacyjnej nie stosuje zasady konsekwencji terminologicznej, naraża się na to, że uchwalone przepisy będą interpretowane niezgodnie z jego intencją i będzie mu można postawić zarzut naruszenia zasady określoności przepisów prawa¹⁵⁷. Naruszenie tej zasady może niekiedy prowadzić nawet do niezgodności danej regulacji z Konstytucją, a konkretnie z jej art. 2. Brak dookreśloności przepisu może powodować niekonstytucyjność regulacji tylko w przypadku, gdy niejasność przepisu ma tzw. charakter kwalifikowany. Trybunał Konstytucyjny równocześnie zaznacza, że niemożliwe jest wyznaczenie *in abstracto* różnicy pomiędzy kwalifikowaną niejasnością przepisu a zwykłą niejasnością, która już nie może być jedyną podstawą pozbawienia mocy prawnej uregulowania z powodu niezgodności z Konstytucją¹⁵⁸.

¹⁵⁷ G. Wierczyński, *Redagowanie i ogłaszanie...*, LEX, koment. do rozporz. w spr. zasad techniki prawodawczej, § 10, pkt 1.

¹⁵⁸ „Stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności określonej regulacji z ustawą zasadniczą ze względu na jej niejednoznaczność czy nieprecyzyjność będzie uzasadnione wyłącznie wówczas, gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany, a o takim można mówić, jeżeli: 1) rozstrzygnięcie omawianych wątpliwości nie jest możliwe na podstawie reguł egzegezy tekstu prawnego przyjętych w kulturze prawnej, 2) zastosowanie wskazanych reguł nie pozwala na wyeliminowanie rozważanych wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organ władzy publicznej decyzji w istocie arbitralnych (w tym wypadku możemy mieć do czynienia nie tylko z naruszeniem zasady poprawnej legislacji, lecz także zasady podziału władzy, wyrażonej w art. 10 Konstytucji, skoro ostatecznie o treści obowiązujących uregulowań decydują tu nie organy upoważnione do tworzenia prawa, ale organy powołane do jego stosowania) bądź 3) trudności w ich usunięciu, szczególnie z punktu widzenia adresatów danej regulacji, okazują się rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii. Nie sposób przy tym *in abstracto* wyznaczyć granicy pomiędzy zwykłą i kwalifikowaną niejasnością stanu prawnego, tym bardziej że w zależności od gałęzi prawa i regulowanej materii przebiega ona w nieco inny sposób. Ogólnie ujmując, wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym (prawo cywilne, prawo rodzinne, prawo handlowe), a w mniejszym stopniu w prawie publicznym, przy czym w tym ostatnim wypadku należy wyróżnić prawo administracyjne, prawo podatkowe i prawo karne, gdyż poziom wymaganej precyzji powinien wzrastać w każdej z kolejno wymienionych dziedzin prawa. Okoliczność ta jest konsekwencją odmiennego zakresu swobody interpretacyjnej w poszczególnych gałęziach prawa, wynikającego m.in. z różnego stopnia dopuszczalności posługiwania się w ich ramach funkcjonalnymi regułami wykładni w celu rozstrzygnięcia rozważanych wątpliwości” (postanowienie TK z 4.12.2015 r., Ts 118/15, OTK-B 2016, poz. 285).

Ustawodawca używa w art. 72 o.p. pojęcia podatku niezgodnie z jego definicją legalną znajdującą się w tym akcie normatywnym. Pojęcie zobowiązania podatkowego także ma swoją definicję legalną, która jest niezgodna z zakresem pojęciowym pojęcia zobowiązania użytego w przywołanym wyżej przepisie. W kontekście użycia pojęcia zobowiązania w art. 72 o.p. można zadać pytanie, czy ustawodawcy można zarzucić niekonsekwencję terminologiczną, gdyż w art. 5 o.p. posługuje się on sformułowaniem zobowiązania podatkowego, a nie samego zobowiązania. Należałoby się zastanowić, czy użyte w tym przepisie pojęcie zobowiązania, może nie oznaczać zobowiązania podatkowego.

Przepisy, które regulują nadpłatę jako zobowiązanie określone nienależnie lub w wysokości większej niż należna, odsyłają do regulacji dotyczących określonych rodzajów decyzji wydawanych przez organy podatkowe. W zakresie, w jakim odwołują się (w art. 72 § 1 pkt 3) do decyzji z art. 30 o.p., dotyczą one odpowiedzialności płatnika lub inkasenta, która nie oznacza tego samego, co zobowiązanie podatkowe, jednak z pewnością jest od niego zależna. Można stwierdzić, że powstanie zobowiązania podatkowego podatnika powoduje, iż powstają również obowiązki podatkowe u płatnika lub inkasenta, jeżeli spełnione są przesłanki warunkujące ich odpowiedzialność, o czym była już mowa wyżej.

Nie można jednak stwierdzić, że obowiązki ciężące na płatniku lub inkasencie są zobowiązaniem podatkowym¹⁵⁹. Kolejna decyzja, do której odsyła art. 72 § 1 pkt 4 o.p., wiąże się z odpowiedzialnością osób trzecich lub spadkobierców. Odpowiedzialność ta dotyczy zaległości podatkowych podatnika, płatnika lub inkasenta. A zatem znów jest ona jedynie powiązana ze zobowiązaniem podatkowym, lecz nie jest jego synonimem¹⁶⁰. Wydanie decyzji skierowanej do podmiotów z art. 72 § 1 pkt 3 oraz pkt 4 o.p. nie może również samoistnie tworzyć zobowiązania podatkowego, gdyż musi ono wynikać z ustawy podatkowej. Samo brzmienie przepisów regulujących te decyzje wskazuje ponadto, że mamy tu do czynienia z „odpowiedzialnością podatkową osób trzecich” oraz z „odpowiedzialnością podatkową płatnika lub inkasenta”. Tymczasem zobowiązanie podatkowe zawsze dotyczy podatnika¹⁶¹.

¹⁵⁹ S. Babiarz [w:] S. Babiarz (i in.), *Ordynacja podatkowa...*, LEX, art. 30, pkt 1.

¹⁶⁰ A. Mariański [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa...*, Legalis, art. 107, Nb 3.

¹⁶¹ *Ibidem*.

Z powyższego wynika, że w odniesieniu do użycia pojęcia podatku w art. 72 o.p. doszło do niekonsekwencji terminologicznej ustawodawcy, gdyż zastosowano określenie, które ma swoją definicję legalną w o.p., jednak w tym przepisie jego zakres znaczeniowy nie pokrywa się z definicją z art. 6 o.p. Pojęcie zobowiązania użyte w art. 72 o.p. nie jest synonimem zobowiązania podatkowego. Według J. Gorącej-Paczuskiej: „Można mówić zasadnie o nadpłacie podatkowej, nadpłacie podatku czy o nadpłacie zobowiązania. Na pewno jednak nadpłata nie może być ani podatkiem, ani zobowiązaniem. Po pierwsze dlatego, że i podatek, i zobowiązanie są w przepisach OrdPU zdefiniowane i definicje te nie obejmują z pewnością nadpłaty”¹⁶².

Pojęcie zobowiązania użyte w art. 72 o.p. zawiera w sobie odpowiedzialność płatnika, inkasenta, osoby trzeciej oraz spadkobiercy uregulowaną w o.p. Zobowiązanie to jest zatem uwarunkowane także wystąpieniem zobowiązania podatkowego, lecz nie są to pojęcia tożsame z pojęciem zobowiązania w prawie cywilnym. Nie ma ono swojej definicji legalnej w o.p. Biorąc jednak pod uwagę rozumienie słownikowe pojęcia zobowiązania, należy uznać, że ustawodawca tych definicji nie respektuje. Zgodnie bowiem ze *Słownikiem języka polskiego*, określenie „zobowiązać” oznacza „nałożyć na kogoś jakiś obowiązek”¹⁶³. Pojęcie zobowiązania użyte w art. 72 o.p. nie pokrywa się z powyższym zakresem znaczeniowym. Oczywiście jest bowiem, że powstanie nadpłaty skutkuje jedynie uprawnieniem po stronie podatnika, płatnika, czy też innego podmiotu uprawnionego, a przed jej powstaniem wierzyciel podatkowy nie ma kompetencji do żądania od tych podmiotów żadnego świadczenia.

Podsumowując, w art. 72 o.p. ustawodawca podatkowy uregulował cztery sytuacje skutkujące powstaniem nadpłaty podatkowej. Przy czym, przykładowo pierwsza z nich, w której jako nadpłatę określono podatek zapłacony nienależnie lub nadmiernie, może być uznana za naruszenie zasady konsekwencji terminologicznej, albowiem pojęcie „podatku” ma swoją definicję legalną w przepisie art. 6 o.p., a w art. 72 o.p. użyto go niezgodnie z przedmiotową definicją.

¹⁶² J. Gorąca-Paczuska [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, Legalis, art. 72, pkt 1.

¹⁶³ *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/zobowiazyc.html> (dostęp: 14.05.2022 r.).

3.4. Kwestia braku ustalenia definicji legalnej pojęcia nadpłaty

W doktrynie w zasadzie dość jednoznacznie wskazuje się, że art. 72 § 1 o.p. nie zawiera definicji legalnej pojęcia nadpłaty, a jedynie wylicza kwoty, które są uznane za nadpłatę¹⁶⁴. Ma to doniosłe znaczenie praktyczne. Uznanie, że przepis ten nie zawiera wyczerpującej definicji legalnej nadpłaty, a przez to nie wskazuje jej wszystkich cech, prowadzi do konieczności ustalenia tych cech poprzez odwołanie się do wykładni doktrynalnej i orzeczniczej¹⁶⁵.

Pojęcie definicji zostało uregulowane w przepisach ZTP, zgodnie z którymi ustawodawca tworzy definicję danego określenia, jeżeli jest ono wieloznaczne, nieostre, a występuje konieczność ograniczenia jego nieostrości, nie jest powszechnie zrozumiałe lub należy ustalić jego nowe znaczenie ze względu na dziedzinę regulowanych spraw. W § 151 ZTP wskazano również językowe sposoby tworzenia definicji przez ustawodawcę.

Ustawodawca wymienia trzy rodzaje stylizacji językowych: słownikową, semantyczną i przedmiotową. W pierwszej z nich określenie „a” znaczy tyle, co wyrażenie „b”. Charakteryzuje się ona tym, że pewne określenie ma takie samo znaczenie, jak wyrażenie wskazane w akcie normatywnym. Drugą z nich można ukazać następująco: „a” oznacza „b”, i polega ona na tym, że dane określenie jest oznaczone poprzez wymienienie przedmiotów wyczerpujących jego zakres lub poprzez oznaczenie cech, zdarzeń czy stosunków, które go wyczerpują. Ostatnia z omawianych stylizacji, stosowana wtedy, gdy przemawiają za tym względy stylistyczne, może być wskazana w sposób następujący: „a” jest to „b”. Jest ona tworzona jako wskazanie znaczenia definiowanego określenia poprzez przedstawienie cech, które się do niego odnoszą, lub wymienienie przedmiotów tworzących dane określenie¹⁶⁶. Nie oznacza to, że w polskim systemie prawnym nie występują inne definicje legalne – za przykład mogą tu posłużyć chociażby definicje nawiasowe¹⁶⁷.

¹⁶⁴ Ł. Porada [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa...*, Legalis, art. 72, pkt 1; J. Gorąca-Paczuska [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, Legalis, art. 72, pkt 1; L. Etel [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa...*, LEX, art. 72, pkt 1; A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki...*, s. 450.

¹⁶⁵ M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe...*, LEX, rozdz. 3.

¹⁶⁶ M. Kokoszcyński [w:] J. Warylewski (red.), *Zasady techniki prawodawczej. Komentarz*, Warszawa 2003, LEX, § 3.

¹⁶⁷ G. Wierczyński, *Redagowanie i ogłaszanie...*, LEX, koment. do rozporz. w spr. zasad techniki prawodawczej, § 151, pkt 6.2.

Doktryna w zasadzie nie wykształciła jednej spójnej koncepcji, która pozwalałaby ustalić, kiedy przepisy tworzą definicję legalną danego pojęcia.

Można wskazać kilka poglądów dotyczących tego zagadnienia. Pierwszy z nich zakłada porównanie budowy przepisu z budową definicji legalnej, zgodnie z podziałem logicznym. Według następnego, definicje legalne cechują się odmiennym charakterem normatywnym. Kolejny wyróżnia definicje legalne poprzez – zdaniem jego zwolenników – ich szczególne umiejscowienie w tekście aktu normatywnego. Ostatnia już koncepcja stwierdza, że definicje legalne mogą być wyodrębnione ze względu na cel ich wprowadzenia¹⁶⁸.

Zdaniem Ł. Porady, art. 72 o.p. stanowi rozbudowany, otwarty katalog stanów faktycznych, które skutkują powstaniem nadpłaty. Autor ten zauważa, że powyższy przepis nie wymienia wszystkich kwot, które należy uznać za nadpłatę, gdyż analiza dalszej części przepisów przemawia za tym, że również inne sytuacje mogą skutkować jej powstaniem. Można w tej kwestii wskazać, przykładowo, art. 73 § 1 pkt 4 o.p., zgodnie z którym nadpłata powstaje w dniu „wplacenia przez płatnika lub inkasenta podatku w wysokości większej od wysokości pobranego podatku”. Artykuł 72 § 1 o.p. nie stwierdza zaistnienia nadpłaty w przypadku, gdy świadczenie podatkowe zostało wpłacone na rzecz organu podatkowego przez płatnika lub inkasenta w wysokości wyższej od świadczenia podatkowego pobranego od podatnika, jeżeli nie została wydana decyzja uregulowana w art. 30 § 4 o.p.¹⁶⁹

Innego zdania jest J. Gorąca-Paczuska, która uważa, że art. 72 § 1 pkt 1 o.p. reguluje wszystkie typy nadpłat i ma przez to charakter uniwersalny. Artykuł 72 § 1 pkt 2–4 o.p. stanowi o konkretnych rodzajach nadpłat uregulowanych w tym przepisie w celu wyeliminowania wątpliwości co do tego, czy wskazane kwoty można uznać za nadpłatę. Jak

¹⁶⁸ P. Saługa, *Sposoby wyodrębnienia definicji legalnych*, PiP 2008, nr 5, LEX.

¹⁶⁹ „Przepis ten zawiera jedynie rozbudowany, otwarty katalog kwot, które należy traktować jako nadpłatę, natomiast w żaden sposób nie można go traktować jako wyczerpującego zestawienia. Komentowany przepis nie obejmuje bowiem przypadków określonych choćby w art. 73 § 1 pkt 4 OrdPU, tj. wpłacenia przez płatnika lub inkasenta podatku w wysokości większej od wysokości pobranego podatku czy sytuacji szczególnych, gdy przestała istnieć spółka cywilna czy podatkowa grupa kapitałowa. Poprzez wyliczenie stanów faktycznych kreujących nadpłatę, ustawodawca nie zawarł zatem w art. 72 OrdPU żadnych cech nadpłaty” (Ł. Porada [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa...*, Legalis, art. 72, pkt 1).

stwierdza ta sama autorka, z powodu dodania do art. 72 tych konkretnych rodzajów nadpłat przepis nie może być uznany za regulujący definicję legalną pojęcia nadpłaty podatkowej¹⁷⁰.

Z kolei według L. Etela, art. 72 o.p. wskazuje jedynie kwoty, które należy traktować jako nadpłatę. Autor ten twierdzi, że kwota ujęta w pkt 1 tego przepisu jest najbardziej pojemna i zarazem najmniej skonkretyzowana¹⁷¹. Zauważa ponadto, że takie uregulowanie jest wadliwe. Po pierwsze, z powodu, który został wskazany powyżej, tj. uregulowania niepełnego katalogu kwot stanowiących nadpłatę. Po drugie zaś, wadliwość tego przepisu wynika z braku określenia przez ustawodawcę cech, jakie powinna spełniać nadpłata. Twierdzi on, że poprawnie sformułowana definicja nadpłaty powinna obejmować wszystkie przypadki, w jakich powstaje nadpłata, lub wskazanie cech nadpłaty albo oba te elementy jednocześnie¹⁷².

Również w ocenie J. Rudowskiego, art. 72 o.p. nie zawiera definicji legalnej, lecz zostały w nim wymienione kwoty, które można uznać za nadpłaty. Przy czym powyższy przepis nie zawiera katalogu zamkniętego kwot będących nadpłatami. Autor ów wskazuje wobec tego, że w świetle dalszych przepisów regulujących nadpłatę podatkową można uznać

¹⁷⁰ „Istotnie, art. 72 nie zawiera poprawnej definicji nadpłaty. Postanowienie z art. 72 § 1 pkt 1, które stanowi o kwocie podatku nadpłaconego lub nienależnie uiszczonego, ma charakter uniwersalny. Obejmuje wszystkie typy nadpłat: i te, które relacjonuje się do obowiązku podatkowego, i te, które relacjonuje się do zobowiązania wymierzonego. Wśród tych ostatnich znajdują się także te, o których stanowi art. 72 § 1 pkt 2–4. Chodzi w nich bowiem o konkretne wielkości wymierzone decyzją. Inaczej rzecz ujmując, przepis art. 72 § 1 pkt 1 stanowi ogólnie o wszystkich nadpłatach ujawnionych i nieujawnionych, a art. 72 § 1 pkt 2–4 stanowi już o konkretnych rodzajach nadpłat ujawnionych. Te ostatnie przepisy zostały dodane w celu wyeliminowania wątpliwości, czy do takich sytuacji mają zastosowanie przepisy o nadpłacie, i to one stały się przyczyną tego, że art. 72 nie można uznać za poprawną definicję nadpłaty” (J. Gorąca-Paczuska [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, Legalis, art. 72, pkt 1).

¹⁷¹ „W komentowanej ustawie nie ma pełnej definicji nadpłaty. Ustawodawca zdecydował się jedynie na wskazanie kwot, które należy traktować jako nadpłaty. [...] Najbardziej pojemne i zarazem najmniej skonkretyzowane jest określenie nadpłaty zawarte w pkt 1 analizowanego artykułu. Nadpłatą jest kwota nadpłaconego i nienależnie zapłaconego podatku. Pomijając zastrzeżenia natury terminologicznej, dotyczące pojmowania podatku na gruncie tego zapisu, należy stwierdzić, że kwotą nadpłaconą podatku jest kwota nadwyżki dokonanej przez podatnika wpłaty nad wynikającą z ustawy (decyzji) kwotą podatku. Podatek nadpłacony to podatek zapłacony w kwocie wyższej niż należna” (L. Etel [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa...*, LEX, art. 72, pkt 1).

¹⁷² L. Etel (i in.), *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015, s. 156.

za nią także kwoty inne niż te wymienione w art. 72 o.p.¹⁷³ Podobnie M. Ślifirczyk uważa, że przepis ten nie zawiera definicji legalnej: „*De lege lata* znaczenie pojęcia nadpłaty nie zostało przez ustawodawcę jednoznacznie i konsekwentnie wyznaczone”¹⁷⁴. Tak jak inni przedstawiciele doktryny, wskazuje on, że omawiany przepis nie zawiera wszystkich stanów faktycznych, które skutkują powstaniem nadpłaty. Mogą one być wywiedzione z innych przepisów o.p., np. z art. 75 § 2 pkt 2 o.p.¹⁷⁵ Podobne stanowisko zajmuje M. Popławski – według niego, analizowany przepis zawiera definicję nadpłaty, będącą definicją poprzez wyliczenie, które nie jest wyczerpujące¹⁷⁶.

Jak już zaznaczono wyżej, brak definicji legalnej nadpłaty skutkuje koniecznością wypracowania takiej definicji przez doktrynę i judykaturę, co może prowadzić do uzależnienia powstania nadpłaty od cech, które nie zostały wyrażone w przepisie *expressis verbis*. Na uwagę zasługuje w tej kwestii pogląd przedstawiony przez J. Gorącą-Paczuską, która stara się dowieść, że art. 72 § 1 pkt 1 o.p. normuje wszystkie typy nadpłat. Jeżeli ten przepis rzeczywiście regulowałby wszystkie typy nadpłat, to nie można by, powołując się na brak definicji legalnej, wyinterpretować cech nadpłaty – niewynikających bezpośrednio z przepisu – które miałyby warunkować jej powstanie. J. Gorąca-Paczuska, konkludując swoje rozważania dotyczące tej problematyki, dokonuje próby zdefiniowania pojęcia nadpłaty: „W sumie należy uznać, że dla zdefiniowania nadpłaty wystarcza wskazanie, iż jest nią nadpłacenie lub nienależne uiszczenie świadczenia, któremu przypisuje się charakter zobowiązania, bez względu na to, kto nadpłaty dokonał, jaka była przyczyna nadpłaty i kiedy ona powstała. Ogólna zasada obejmuje wszelkiego rodzaju nadpłacenia dokonane przez

¹⁷³ „Artykuł 72 nie zawiera definicji realnej nadpłaty, tzn. nie określa cech, które temu i tylko temu pojęciu można przypisać. Komentowany przepis wymienia jedynie stany faktyczne, których zaistnienie pozwala przyjąć, że powstała nadpłata. Jest to więc definicja przez wyliczenie, przy czym wspomniane wyliczenie nie jest wyczerpujące, co sprawia, że mamy do czynienia z definicją za wąską. Mówiąc językiem logiki, zakres definiens nie obejmuje wszystkich przedmiotów należących do zakresu definiendum. W rezultacie definicja przez wyliczenie nie spełnia w tym wypadku kryteriów definicji poprawnej logicznie. Przykładowo art. 72 § 1 nie pozwala uznać za nadpłatę kwoty wpłaconej przez płatnika lub inkasenta w wysokości wyższej od pobranego podatku w sytuacji, gdy nie wydano decyzji, o której mowa w art. 30 § 4. Kwota ta stanowi jednak nadpłatę, skoro art. 73 § 1 pkt 4 określa dzień powstania takiej nadpłaty. Wynika stąd wniosek, że poszukując normy rozstrzygającej kwestię istnienia albo nieistnienia nadpłaty, należy brać pod uwagę wszystkie przepisy rozdziału 9, a nawet rozdziałów następnych, nie ograniczając się do treści art. 72” (J. Rudowski [w:] S. Babiarz (i in.), *Ordynacja podatkowa...*, LEX, art. 72).

¹⁷⁴ M. Ślifirczyk, *Nadpłata podatku*, Kraków 2005, s. 21.

¹⁷⁵ *Ibidem*.

¹⁷⁶ M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe...*, LEX, rozdz. 3.

jakiegokolwiek podmioty. Nadpłata nie może powstać, istnieć ani nie może zostać zniesiona bez odwołania się do zakresu i treści obowiązku podatkowego oraz skonkretyzowanej wysokości zobowiązania podatkowego”¹⁷⁷. Niemniej koncepcja przedstawiona przez tę autorkę zawiera błąd logiczny. W zakresie znaczenia pojęcia podatku inni przedstawiciele doktryny (np. J. Rudowski¹⁷⁸) powołują się na definicję wypracowaną przez M. Kalinowskiego: „Pojęcie podatku należy zatem w tym wypadku traktować umownie jako świadczenie wprowadzie nienależne, ale zrealizowane na tle szeroko pojętego stosunku podatkowoprawnego, z błędnym przeświadczeniem wykonania zobowiązania podatkowego i z powołaniem się na podatkowoprawne podstawy takiego działania”¹⁷⁹.

Artykuł 72 § 1 pkt 1 o.p., gdzie występuje pojęcie podatku, dotyczy zatem świadczenia dokonanego z błędnym przeświadczeniem wykonania zobowiązania podatkowego, które zawsze dotyczy podatnika, a nie innych podmiotów. Podobny pogląd wyraża I. Krawczyk, stwierdzając, że termin „nadpłata podatku” odnosi się jedynie do podatnika, gdyż tylko on może dokonać zapłaty podatku¹⁸⁰. Co istotne, autor ten wskazuje zatem, że pojęcie podatku również na gruncie tego przepisu zawsze jest powiązane tylko z podatnikiem. Nie można w związku z tym uznać, że pkt 1 omawianego artykułu dotyczy także kwot wymienionych w dalszych punktach owego przepisu oraz kwot, które są nadpłatami zgodnie z innymi przepisami normującymi instytucję nadpłaty podatku. Kwoty te dotyczą także płatników, inkasentów, osób trzecich oraz spadkobierców, a więc osób, które nigdy nie mogą zostać podmiotami odpowiedzialnymi za dane zobowiązanie podatkowe. Są one objęte innego rodzaju odpowiedzialnością uregulowaną na gruncie o.p., mającą celu realizację zobowiązania podatkowego podatnika. Jednak płatnik bądź inkasent nie jest podmiotem stosunku prawnopodatkowego, którego źródłem jest zobowiązanie podatkowe, występującego pomiędzy podatnikiem a Skarbem Państwa lub jednostką samorządu terytorialnego¹⁸¹. Nie mogą oni zatem działać z „błędnym przeświadczeniem wykonania zobowiązania podatkowego”, gdyż nie są podatnikami. O tym, czy dany podmiot jest podatnikiem, decyduje

¹⁷⁷ J. Gorąca-Paczuska [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, Legalis, art. 72, pkt 1.

¹⁷⁸ J. Rudowski [w:] S. Babiarz (i in.), *Ordynacja podatkowa...*, LEX, art. 72, pkt 2.

¹⁷⁹ M. Kalinowski, *Nadpłata...*, s. 84.

¹⁸⁰ I. Krawczyk, *Nadpłata*, cz. 1, PP 2003, nr 4, s. 44.

¹⁸¹ M. Budziarek [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, Legalis, art. 30, pkt 1.

zaistnienie w stosunku do niego obowiązku podatkowego. Można wobec tego stwierdzić, że dany podmiot jest podatnikiem jedynie wtedy, gdy zgodnie z normami prawnopodatkowymi podlega obowiązkowi podatkowemu. Status podatnika tworzą przepisy podatkowe, a nie, przykładowo, przekonanie danego podmiotu, że takim podatnikiem jest¹⁸².

Przeprowadzona wyżej analiza poglądów doktryny pozwala wysnuć wniosek, że art. 72 § 1 pkt 1–4 zawiera otwarty katalog kwot uznanych za nadpłatę.

Jak wynika z dotychczasowych rozważań, nadpłata na gruncie prawa podatkowego jest świadczenie podatkowe realizowane na gruncie szeroko pojętego stosunku prawnopodatkowego. Nadpłata nie stanowi realizacji zobowiązania podatkowego, które zawsze musi wynikać z ustawy, jednak uprawniony z nadpłaty dokonuje przesunięcia majątkowego z błędnym przeświadczeniem lub na skutek błędnego przeświadczenia organu¹⁸³ realizacji zobowiązania podatkowego lub wypełnienia innego rodzaju odpowiedzialności podatkowej oraz powołuje się na prawnopodatkowe podstawy swojego działania.

Podsumowując, art. 72 o.p. nie zawiera definicji legalnej pojęcia nadpłaty podatkowej, lecz wymienia jedynie przykładowe kwoty stanowiące nadpłatę podatkową. Przy czym w tej regulacji nawet nie doszło do wyszczególnienia wszystkich sytuacji prowadzących do jej powstania. Przykładowo, uprawnienie do nadpłaty przysługuje byłym wspólnikom spółki cywilnej, a nie może być ono wywiedzione z treści art. 72 o.p. Jednocześnie, pogląd niektórych przedstawicieli doktryny jakoby definicja nadpłaty znajdowała się w art. 72 § 1 pkt 1 o.p. okazał się, jak wynika z powyższych rozważań, błędny. To z kolei prowadzi do

¹⁸² „Nie można uznać, aby jakikolwiek podmiot pozostający poza węzłem wynikającym z obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego, który wyznacza rolę wierzyciela podatkowego (organu podatkowego) i dłużnika podatkowego (podatnika), uzyskiwał status »rzekomego« czy też »pozornego« podatnika uprawnionego do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Nawet gdyby np. to on był tym podmiotem, który faktycznie dokonał wpłaty na rachunek organu podatkowego (w niniejszej sprawie podatek został pobrany przez płatnika). Sama zapłata określonej kwoty pieniężnej dokonana przez inny podmiot niż podatnik, tytułem uregulowania zobowiązania podatkowego tego podatnika, nie powoduje powstania nadpłaty, o której mowa w art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Nie stanowi bowiem nadpłaty w ujęciu Ordynacji podatkowej zrealizowanie świadczenia podatkowego w zastępstwie podmiotu zobowiązanego, gdyż nie pochodzi ono od podmiotu stosunku zobowiązaniowego w prawie podatkowym. Również błędne przeświadczenie danego podmiotu o ciążyącym na nim zobowiązaniu podatkowym musi dotyczyć osoby podatnika” (wyrok NSA z 4.03.2020 r., II FSK 3079/17, LEX nr 3041241).

¹⁸³ Należy zaznaczyć, że nadpłata może wynikać z niewłaściwego przekonania podatnika bądź innego podmiotu uprawnionego do zwrotu nadpłaty, iż jest on obowiązany do zapłaty podatku, lub z błędnego działania organu podatkowego, który w akcie z zakresu administracji publicznej, np. decyzji, określi lub ustali w sposób niewłaściwy podatek lub w sposób błędny zastosuje przepisy o odpowiedzialności podatkowej.

istotnego z perspektywy przedmiotu badawczego tej rozprawy wniosku, że konieczność wypracowania takiej definicji spoczywa na doktrynie i judykaturze.

3.5. Charakter prawny nadpłaty

3.5.1. Podział na prawo publiczne i prawo prywatne – zagadnienia wstępne

Po przedstawieniu ogólnych zagadnień dotyczących nadpłaty należy stwierdzić, jaki jest jej charakter prawny. Nie jest on bynajmniej oczywisty, ponieważ nadpłata podatku stanowi specyficzną instytucję, w której warunkujący jej wystąpienie przepływ majątkowy odbywa się bez władczej ingerencji państwa. Dopiero sama konkretyzacja nadpłaty odbywa się wskutek kompetencji przyznanych organom podatkowym.

Rozstrzygnięcie o jej publicznoprawnym czy też prywatnoprawnym charakterze ma doniosłe znaczenie. Charakter prawny danej instytucji decyduje o zaliczeniu jej do prawa prywatnego lub publicznego. Skutek kwalifikacji danego stosunku jako stosunku prywatnoprawnego lub publicznoprawnego ma swój wymiar w sferze prawa materialnego oraz procesowego.

W kontekście materialnoprawnym kwalifikacja stosunku prawnego jako cywilnoprawnego oznacza, że stosuje się do niego przepisy kodeksu cywilnego, zaś wykładnia regulujących go przepisów powinna się odbywać zgodnie z podstawowymi cechami prawa cywilnego. Analogicznie, stosunek publicznoprawny jest regulowany przez normy prawa publicznego, których podstawowe cechy są odmienne od cech właściwych dla prawa cywilnego.

Aspekt procesowy dotyczy kognicji sądów – w sprawach cywilnych właściwe są sądy powszechne oraz Sąd Najwyższy, zaś w przypadku spraw dotyczących prawa publicznego właściwe będą co do zasady sądy administracyjne¹⁸⁴. W przypadku instytucji nadpłaty można uznać, że kwalifikacja jej charakteru spowoduje określony skutek jedynie w zakresie prawa materialnego. M. Ślifirczyk wskazuje, że w zależności od tego, do której z tych gałęzi prawa nadpłata zostanie zaliczona, interpretacja normujących ją przepisów będzie się odbywała

¹⁸⁴ P. Sobolewski [w:] K. Osajda (red. serii), W. Borysiak (red. tomu), *Kodeks cywilny. Komentarz*, Warszawa 2024, Legalis, art. 1, pkt 40.

z zastosowaniem zasad właściwych dla danej gałęzi, a te nie są jednakowe dla prawa prywatnego i publicznego¹⁸⁵.

Bez względu na to, jaki charakter prawny ma nadpłata, jej unormowania z zakresu prawa procesowego będą w zasadzie takie same. Prywatnoprawny charakter nadpłaty nie będzie oznaczał, że nadpłata uregulowana w przepisach o.p. będzie mogła być dochodzona w drodze postępowania cywilnego, gdyż zgodnie z art. 2 § 3 k.p.c.: „Nie są rozpoznawane w postępowaniu sądowym sprawy cywilne, jeżeli przepisy szczególne przekazują je do właściwości innych organów”. Dochodzenie nadpłaty w drodze postępowania cywilnego, przy założeniu, że jest ona stosunkiem prywatnoprawnym, byłoby możliwe jedynie przy stanie faktycznym, który nie został uregulowany przez ustawodawcę podatkowego, a wypełnia definicję nadpłaty. Przy czym E. Lewandowska stwierdza, że przy obecnym kompleksowym uregulowaniu nadpłaty w o.p. trudno sobie wyobrazić przykład takiego stanu faktycznego¹⁸⁶.

W celu stwierdzenia, czy instytucja nadpłaty ma charakter publicznoprawny, czy też prywatnoprawny, należy wytyczyć linię podziału pomiędzy prawem publicznym a prawem prywatnym.

Rozróżnienie pomiędzy tymi dwiema gałęziami prawa było przedmiotem zainteresowania już w czasach rzymskich. Według Ulpiana, jednego z najznamienitszych rzymskich prawników, prawem publicznym jest to, które się wiąże z państwem, zaś prawo prywatne odnosi się do korzyści jednostek w społeczeństwie¹⁸⁷. Można zatem, zgodnie z tym stwierdzeniem, za kryterium rozróżniające uznać to, że regulacje prawa publicznego mają na celu korzyść ogółu, natomiast prawa prywatnego – interes jednostki.

Podział ten wciąż jest obecny w literaturze przedmiotu i nosi nazwę teorii interesu. Wyróżnia się również teorię subordynacji, zgodnie z którą prawo publiczne cechuje się stosunkiem podporządkowania jednego podmiotu drugiemu, z kolei prawo prywatne –

¹⁸⁵ M. Ślifirczyk, *Nadpłata podatku*, s. 216.

¹⁸⁶ E. Lewandowska, *Uniwersalizm instytucji bezpodstawnego wzbogacenia a nienależne świadczenie na rzecz organu podatkowego*, SPU 2015, nr 28, s. 212.

¹⁸⁷ D. 1,1,1,2.

równością stron¹⁸⁸. Warto dodać, że występująca w tej teorii równorzędność podmiotów nie jest najtrafniejszym sformułowaniem.

Z. Radwański, rozgraniczając prawo prywatne od prawa publicznego, kieruje się pojęciem autonomiczności podmiotów. Jednocześnie wskazuje, że autonomiczność wcale nie musi oznaczać równorzędności, gdyż normy prawa prywatnego niekiedy chronią podmiot stosunku prawnego, który jest w „słabszej pozycji”. Wystarczy tutaj przypomnieć o przepisach prawnych chroniących konsumenta w stosunkach prawnych z przedsiębiorcą. Sama zaś autonomiczność podmiotów oznacza brak władczego podporządkowania jednego podmiotu drugiemu. Podmiot stosunku prywatnoprawnego nie ma kompetencji do jednostronnego kształtowania sytuacji prawnej drugiego podmiotu¹⁸⁹.

Według teorii przynależności, prawo publiczne odnosi się do podmiotów posiadających władztwo państwowe, tymczasem prawo prywatne – do podmiotów, które takiej władzy nie mają. Istnieje ponadto teoria fiskusa, zgodnie z którą stosunki prawne mające za przedmiot majątek powinny być przypisane do prawa prywatnego, zaś pozostałe – do prawa publicznego¹⁹⁰.

P. Przybysz proponuje, aby podział na prawo cywilne oraz prawo administracyjne¹⁹¹ był wyznaczany poprzez kryterium metody regulacji. Do norm prawa administracyjnego możemy zaliczyć te normy, które się charakteryzują dwiema cechami: jedną ze stron stosunku prawnego jest organ administracji publicznej; organ ten ma prawo kształtowania praw i obowiązków drugiej strony¹⁹².

Z kolei I. Zachariasz uważa, że dana regulacja jest normą prawa publicznego, jeżeli w stosunku prawnym przez nią wyznaczonym występuje organ publiczny, który jest określony przez normę prawa publicznego i który ma w tym stosunku kompetencję władczą.

¹⁸⁸ P. Przybysz, *Instytucje prawa administracyjnego*, Warszawa 2020, LEX, rozdz. 2, pkt 2.

¹⁸⁹ Z. Radwański, A. Olejniczak, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2019, s. 2–3.

¹⁹⁰ P. Przybysz, *Instytucje...*, LEX, rozdz. 2, pkt 2.

¹⁹¹ Prawo podatkowe obecnie jest uznawane za odrębną gałąź prawa. Por. A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika*, Warszawa 2011, s. 19; M. Goettel, M. Lemmonier (red.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Warszawa 2011, s. 16. Jednak z perspektywy kryterium rozróżnienia pomiędzy prawem administracyjnym a prawem cywilnym proponowanym przez P. Przybysza należy zwrócić uwagę na liczne podobieństwa, które będą występowały pomiędzy prawem podatkowym a prawem administracyjnym. Na te podobieństwa wskazuje również E. Feret, *Funkcjonowanie organów podatkowych*, ST 2000, nr 12, s. 65.

¹⁹² P. Przybysz, *Instytucje...*, LEX, rozdz. 2, pkt 4.2.

Kompetencja ta jest determinowana zgodnie z podstawową zasadą, że organ może czynić tylko to, co prawo mu nakazuje lub na co zezwala. Ponadto, w takim stosunku organ wydaje akt prawny¹⁹³.

W doktrynie przyjmuje się również podział teorii odróżniających prawo administracyjne¹⁹⁴ od prawa cywilnego na teorie, w których kryterium odróżniające oparte jest na czynnikach pozaaksjologicznych, oraz kryterium oparte na czynnikach aksjologicznych. W ramach tych pierwszych można wyróżnić: kryteria przedmiotowe, kryterium podmiotowe, kryterium metody prawnej regulacji, różnorakie kryteria oparte na pojedynczych pojęciach, np. kryterium charakteru stosunku prawnego. Drugie z tych teorii, czyli oparte na czynnikach aksjologicznych, dotyczą w głównej mierze kryterium interesu, opisywanego już przez Ulpiana.

Poglądy odróżniające prawo administracyjne od prawa cywilnego rzadko odwołują się do aksjologii prawa; warstwa aksjologiczna częściej jest brana pod uwagę przy oddzielaniu prawa publicznego od prawa prywatnego. Mniejszościowe koncepcje, próbujące odróżnić normy administracyjnoprawne od cywilnoprawnych, posługują się kryterium interesu społecznego oraz kryterium podstaw aksjologicznych. Zgodnie z pierwszą z nich, do prawa administracyjnego należą normy, które mają na celu bezpośrednie zabezpieczenie interesu społecznego. Z kolei druga z tych koncepcji przyjmuje, że prawo administracyjne w sposób bezpośredni realizuje dobro wspólne¹⁹⁵.

Reasumując, rozstrzygnięcie o charakterze prawnym danej instytucji tj. prywatnoprawnym lub publicznoprawnym charakterze, jest niezmiernie ważne, ponieważ chociażby wpływa następnie na metody wykładni przepisów ją tworzących. Przykładowo przepisy zaliczane do prawa prywatnego powinny być interpretowane w oparciu o dopuszczane metody wykładni w obrębie prawa cywilnego, co będzie skutkowało większą dopuszczalnością przełamывania kontekstu językowego regulacji. Natomiast kryteria

¹⁹³ I. Zachariasz, *Prawo w ujęciu strukturalnym. Studium o dychotomicznym podziale prawa na prawo publiczne i prawo prywatne*, Warszawa 2016, s. 147–148.

¹⁹⁴ Analogicznie jak w przypadku kryterium rozróżniającego prawo publiczne od prawa prywatnego zaproponowanego przez P. Przybysza, należy zauważyć, że prawo podatkowe nie jest prawem administracyjnym, lecz rozróżnienie prawa cywilnego od prawa administracyjnego może być również w kontekście tej gałęzi przydatne.

¹⁹⁵ P. Wszolek, *Kryteria wyodrębniania prawa administracyjnego*, Warszawa 2016, LEX, rozdz. 2.

rozdzielające między publicznym, a prawem prywatnym nie są do końca jednolite i można wymienić ich co najmniej kilka.

3.5.2. Charakter prawny nadpłaty – stanowisko doktryny

Poniżej przedstawiona zostanie analiza stanowisk wyrażanych w doktrynie w kontekście charakteru prawnego nadpłaty. Na wstępie należy stwierdzić, że samo umieszczenie regulacji dotyczących nadpłaty w przepisach o.p. nie decyduje o jej charakterze prawnym. Alokacja konkretnych przepisów w danym akcie normatywnym nie przesądza jeszcze o ich charakterze prawnym¹⁹⁶. Należy też zauważyć, że ewentualne uznanie za prawdziwe stwierdzenia, że o charakterze prawnym danej instytucji przesądza miejsce jej usytuowania w systemie prawa, sprawiłoby, iż wszelkie przedstawione wcześniej teorie dotyczące rozgraniczenia pomiędzy prawem prywatnym a publicznym w przypadku nadpłaty nie znalazłyby zastosowania. Takie uproszczenie skutkowałoby bowiem tym, że w celu dokonania oceny charakteru prawnego danej instytucji wystarczyłoby jedynie ustalić, w jakim akcie normatywnym została ona uregulowana. A wtedy przynależność aktu normatywnego do działu prawa publicznego lub prywatnego niejako automatycznie determinowałaby jego charakter prawny.

Według M. Kalinowskiego, nadpłata ma charakter cywilnoprawny. Nie może ona stanowić wykonania zobowiązania podatkowego, gdyż jego wysokość musi się opierać na ustawie. Źródłem nadpłaty nie są obowiązujące przepisy podatkowe, gdyż jest ona świadczeniem ponad to, co wynika z obowiązku zapłaty podatku. Jest to „świadczenie dokonane przy okazji wykonania obowiązku publicznoprawnego”¹⁹⁷. Samo uregulowanie nadpłaty w przepisach prawa podatkowego nie rozstrzyga o charakterze tej instytucji. M. Kalinowski stwierdza dalej, że w znaczeniu systemowym jest ona ściśle powiązana ze sferą własności. Nadpłata, która jest świadczeniem ponad wysokość podatku, powoduje „zachwianie równowagi majątkowej”¹⁹⁸. Zachwianie to należy z pewnością do sfery ochrony własności, której źródłem jest prawo cywilne. To właśnie ta gałąź prawa normuje instytucje

¹⁹⁶ S. Grzybowski, *System Prawa Cywilnego*, t. 1, *Część ogólna*, Wrocław 1974, s. 14.

¹⁹⁷ M. Kalinowski, *Nadpłata...*, s. 76.

¹⁹⁸ *Ibidem*.

mające na celu przywrócenie równowagi majątkowej w przypadku jej zaburzenia. Jedną z nich jest instytucja bezpodstawnego wzbogacenia, która znajduje zastosowanie, jeżeli roszczenia z innych tytułów nie będą możliwe. M. Kalinowski zauważa również, że nadpłata podatku wypełnia przesłanki bezpodstawnego wzbogacenia: „Wobec ujęcia w kodeksie cywilnym podstawy roszczeń z tytułu bezpodstawnego wzbogacenia jedynie poprzez podanie ogólnych znamion tego wzbogacenia, należy w konkluzji stwierdzić, że pod pojęcie to podpadnie również nadpłata podatku. Zatem należy uznać ją za świadczenie majątkowe o charakterze cywilnoprawnym, do którego spełnienia podmiot nie był zobowiązany”¹⁹⁹. Autor ten stwierdza ponadto, że dochodzenie nadpłaty na podstawie prawa podatkowego nie pozbawia jej charakteru cywilnoprawnego, lecz jedynie powoduje, że nie można jej dochodzić w drodze postępowania cywilnego²⁰⁰.

Zdaniem E. Łętowskiej, w przypadku nadpłaty możliwe jest posiłkowanie się przepisami cywilnoprawnymi, „jednakże obserwacja orzecznictwa nie mogłaby służyć jako argument, jakoby sam fakt przynależności do prawa publicznego fragmentu prawnego reżimu sytuacji, na tle której powstaje obowiązek zwrotu, wyklucza tu możliwość posiłkowania się » kodeksowym« bezpodstawnym wzbogaceniem do obowiązku zwrotu bezpodstawnie uzyskanego świadczenia”²⁰¹. Jednocześnie M. Ślifirczyk zauważa, że w zasadzie niejasne jest, czy E. Łętowska opowiada się za cywilnoprawnym, czy też publicznoprawnym charakterem nadpłaty, do której można stosować przepisy kodeksu cywilnego²⁰².

Nadpłata podatku ma w ocenie M. Ślifirczyka charakter publicznoprawny. Autor ten stwierdza, że nie jest możliwe rozstrzygnięcie o charakterze prawnym owej instytucji na podstawie kryterium interesu, które ma na celu rozgraniczenie prawa publicznego od prawa prywatnego. Jedynie tytułem przypomnienia należy dodać, że do prawa publicznego, zgodnie z tym kryterium, należą te normy, które mają na względzie interes ogółu, zaś normy chroniące interes jednostki znajdują się w domenie prawa prywatnego.

Normy regulujące uprawnienie do zwrotu nadpłaty podatku chronią zarówno interes ogólny, jak i jednostkowy. Interes ogólny jest chroniony, ponieważ dzięki tym przepisom

¹⁹⁹ *Ibidem*, s. 77.

²⁰⁰ *Ibidem*.

²⁰¹ E. Łętowska, *Bezpodstawne wzbogacenie*, Warszawa 2000, s. 38.

²⁰² M. Ślifirczyk, *Nadpłata podatku*, s. 217.

sankcjonowane są naruszenia istotnej zasady ustrojowej, zgodnie z którą podatki mogą być nałożone tylko poprzez akt normatywny. Można w ich ramach dostrzec także ochronę interesu jednostki, gdyż „chronią [one] w oczywisty sposób indywidualny interes podmiotu uprawnionego do zwrotu nadpłaty”²⁰³. Interes jednostki nie jest w tym przypadku sprzeczny z interesem ogółu. Nie da się również rozstrzygnąć, który z tych interesów ma w świetle powyższych przepisów większą wartość; wydaje się, że są one ze sobą ściśle powiązane²⁰⁴. M. Ślifirczyk uznaje ponadto, że na podstawie „konstrukcji prawnej” tego stosunku nie można rozstrzygnąć o jej charakterze. Wskazując, z jakich powodów nie można poprzestać na tym kryterium, autor ten używa takich sformułowań, jak „zobowiązaniowy stosunek prawny” oraz „stosunek podległości kompetencji”.

Można zatem stwierdzić, posługując się terminologią użytą na początku rozważań dotyczących podziału na prawo prywatne oraz publiczne, że M. Ślifirczyk odwołuje się do podziału, który za kryterium rozróżniające przyjmuje autonomiczność podmiotów. Na początku autor ten zaznacza, że sposób konkretyzacji stosunku z nadpłaty nie może decydować o jej charakterze prawnym na podstawie tego kryterium.

Co ciekawe, kwestia ta jest przedstawiona wyłącznie poprzez odwołanie się do poglądów doktryny oraz judykatury²⁰⁵. Należy zaznaczyć, że SN w wyroku z 10.07.1976 r. uznał: „Organy administracyjne są powołane do ustalenia wysokości wierzytelności Skarbu Państwa z tytułu wykonanego remontu, odbudowy, wykończenia budowy lub nadbudowy przez Państwo niepaństwowego budynku tylko wtedy, gdy roboty takie zostały wykonane w trybie tej ustawy. Jeżeli natomiast tryb ten został pominięty, w szczególności jeżeli nie powiadomiono właściciela o rodzaju i rozmiarze planowanych robót, powstaje stosunek cywilnoprawny związany z dokonaniem nakładów na cudzą nieruchomość, podlegający zasadom prawa cywilnego”²⁰⁶. Z wyroku tego wynika jedynie, że jeżeli w przepisach administracyjnoprawnych uregulowany jest pewien tryb zawarcia umowy, w którym organ może jednostronnie ustalić wartość wynagrodzenia, i jeżeli strony umowy nie spełniły

²⁰³ *Ibidem*, s. 220.

²⁰⁴ *Ibidem*.

²⁰⁵ Por. wyrok SN z 10.07.1976 r., III CRN 129/76, OSNC 1977, nr 4, poz. 74; J. Filipek, *Stosunek administracyjnoprawny*, Kraków 1968.

²⁰⁶ Wyrok SN z 10.07.1976 r., III CRN 129/76, OSNC 1977, nr 4, poz. 74.

wszystkich regulacji jego dotyczących, należy zastosować przepisy kodeksu cywilnego. W tym przypadku zatem sytuacja wyglądała inaczej: organ nie mógł działać w sposób władczy, gdyż nie został zachowany tryb z ustawy. Trudno z powyższego wywieść ogólny wniosek, że sama konkretyzacja zobowiązania nie przesądza o jego charakterze prawnym, skoro w tej sprawie organ nie miał żadnych kompetencji do takiej konkretyzacji.

M. Ślifirczyk, stwierdzając, że sposób konkretyzacji stosunku prawnego nie może świadczyć o charakterze prawnym stosunku, powołuje się na J. Filipka, według którego jednak – w pewnym uproszczeniu – w prawie cywilnym stosunek prawny podlega podwójnej konkretyzacji. Na początku konkretyzuje się on na mocy indywidualnych zdarzeń prawnych (przez autora nazwanych nieautorytatywną konkretyzacją), a następnie konkretyzacja dotyczy samej egzekucji. Przy czym w prawie administracyjnym taka podwójna konkretyzacja nie zawsze jest widoczna, gdyż zdarza się, że organ administracji ma jedynie kompetencję do konkretyzacji praw oraz obowiązków. Autor ten posługuje się przykładem przyznania przez organ administracyjny na mocy aktu administracyjnego różnego rodzaju zasiłków dla osób fizycznych²⁰⁷. Wskazuje również *expressis verbis*: „Trudno na gruncie prawa administracyjnego odmówić cech stosunku prawnego zarówno stosunkom, w których administracja jest upoważniona do jednostronnego nakładania pewnych obowiązków na jednostki lub określenia ich uprawnień, jak stosunkom, w których jednostka może się prawnie domagać od administracji pewnych rozstrzygnięć dotyczących jej uprawnień lub obowiązków”²⁰⁸. Stwierdzenie to dotyczy wprawdzie innego zagadnienia, niemniej wynika z niego jasno, że – zdaniem J. Filipka – sama kompetencja organu administracji do konkretyzacji uprawnienia przemawia za przynależnością przepisu do prawa administracyjnego.

Trudno zatem uznać zasadność stanowiska, zgodnie z którym konkretyzacja stosunku nie może przesądzać o charakterze prawnym danej instytucji. Uznając ten tok rozumowania za trafny, nie sposób nie zauważyć, że nawet regulacje dotyczące wydania zezwolenia czy też koncesji byłyby regulacjami prywatnoprawnymi. W tym zakresie można by wskazać chociażby pogląd E. Iserzona: „Różnica między działalnością władczą organów administracji państwowej, w której toku powstają stosunki administracyjnoprawne między organami

²⁰⁷ J. Filipek, *stosunek administracyjnoprawny*, s. 97.

²⁰⁸ *Ibidem*, s. 95–96.

a jednostkami administrowanymi (typ A), działalnością niewładczą tych organów, w której toku powstają stosunki cywilnoprawne między organami a jednostkami administrowanymi (typ B) – nie polega na różnicy natury działalności, natury stosunków. Różnica jest tylko formalna: w wypadku typu A organem orzekającym jest organ administracji państwowej, w wypadku typu B organem orzekającym jest sąd²⁰⁹. Jako jeden z wielu przykładów stosunków władczych E. Iserzon podaje wydanie zezwolenia na budowę²¹⁰, w którym dopiero sama konkretyzacja stosunku nosi cechę władczości.

Także M. Ślifirczyk, powołując się dalej na kryterium dotyczące autonomiczności podmiotów, zauważa, że stwierdzenie nadpłaty może niekiedy przypominać konkretyzację stosunków cywilnoprawnych, np. wezwania do zapłaty. Za przykład podaje stwierdzenie nadpłaty poprzez wniesienie przez podatnika wniosku w tym zakresie. Jednocześnie zwraca uwagę na fakt, że kryterium to nie jest wystarczające dla określenia, czy nadpłata ma charakter publicznoprawny, czy prywatnoprawny.

Autor ten uznaje ponadto, że z powodu niemożliwości posłużenia się jednoznacznym kryterium rozgraniczającym prawo prywatne od prawa publicznego w analizie charakteru prawnego tej instytucji należy się posłużyć jej cechami, które mogą zadecydować o zakwalifikowaniu jej do danej gałęzi prawa. Argumentem decydującym o przypisaniu omawianej instytucji do prawa publicznego jest w ocenie tego autora regulacja dotycząca podmiotów uprawnionych do zwrotu nadpłaty. Zgodnie z tą regulacją, uprawnienie w tym zakresie posiadają podmioty prawa podatkowego, a zatem podmiotowość cywilnoprawna nie ma wpływu na prawo do zwrotu nadpłaty. Stosunek cywilnoprawny nie może zaistnieć pomiędzy podmiotami, z których chociażby jeden nie ma podmiotowości prywatnoprawnej²¹¹. W przypadku nadpłaty podmiot niemający podmiotowości prywatnoprawnej może być uprawniony, gdyż w kreowaniu podmiotów prawa podatkowego ustawodawca nie jest związany normami wynikającymi z prawa prywatnego. Wniosek ten może być wywiedziony z literalnego brzmienia art. 7 § 2 o.p. oraz z zasady autonomii prawa podatkowego. Artykuł 7 o.p. ma następującą treść:

²⁰⁹ E. Iserzon, *Prawo administracyjne. Podstawowe instytucje*, Warszawa 1968, s. 31.

²¹⁰ *Ibidem*, s. 27.

²¹¹ *Ibidem*, s. 221–222.

„§ 1. Podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu.

§ 2. Ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami inne podmioty niż wymienione w § 1”.

Nie zagłębiając się w kwestie sporne dotyczące interpretacji 7 § 2 o.p. w zakresie podlegania podmiotom w nim unormowanym obowiązkowi podatkowemu, należy wskazać, że zgodnie z tym przepisem, podatnikami mogą być podmioty inne niż osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Podmiotowość prawnopodatkowa jest szersza w porównaniu z podmiotowością prawnocywilną. Podmiotem prawa podatkowego jest, przykładowo, podatkowa grupa kapitałowa, która, co oczywiste, nie jest podmiotem prawa cywilnego²¹².

W świetle tego przepisu także podmiot, jakim jest „jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej”, nie jest tożsamy z jednostką organizacyjną, która nie ma osobowości prawnej z art. 33¹ k.c. Odrzucenie zakresu znaczeniowego tego pojęcia z prawa cywilnego jest możliwe dzięki autonomii prawa podatkowego²¹³, gdyż pojęcia brzmiące tak samo w prawie cywilnym i prawie podatkowym mogą mieć inny zakres znaczeniowy²¹⁴. Przykładem autonomii prawa podatkowego jest status prawnopodatkowy spółki cywilnej. W ramach niektórych podatków, np. podatku od towarów i usług czy też podatku akcyzowego, ma ona status podatnika. Przy czym jest uznana za podatnika, ponieważ przyjmuje się, że w art. 7 o.p., gdzie zawarto definicję podatku, pojęcie „jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej” może na gruncie podatkowym odnosić się również do spółki cywilnej, która – co oczywiste – na gruncie prywatnoprawnym jest jedynie umową i nie stanowi podmiotu prawa cywilnego²¹⁵.

²¹² H. Dzwonkowski, M. Dzwonkowski [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, Legalis, art. 7, Nb 1.

²¹³ Autonomia prawa podatkowego jest skutkiem wyodrębnienia gałęzi prawa podatkowego. Sprowadza się ona głównie do nadawania nowego znaczenia obowiązującym już instytucjom prawnym bądź do tworzenia nowych instytucji. Por. B. Pahl, *Posiadanie w konstrukcji prawnej podatków lokalnych. Zarys problemu* [w:] P. Borszowski (red.), *Regulacje prawa...*, s. 514.

²¹⁴ R. Mastalski, *Stosowanie...*, LEX, rozdz. 3.

²¹⁵ J. Lic, *Spółka cywilna. Problematyka podmiotowości prawnej*, Warszawa 2013, Legalis, rozdz. 8.

Jak zauważa J. Rudowski, nadpłata jest świadczeniem o charakterze publicznoprawnym. Przemawiają za tym, według tego autora, następujące argumenty: odbiorca nadpłaty nie jest podmiotem cywilnoprawnym, ze względu zatem na art. 1 k.c. przepisy kodeksu cywilnego nie mogą w tym przypadku znaleźć zastosowania. Źródłem powstania nadpłaty jest ponadto mylne przekonanie o istnieniu stosunku publicznoprawnego²¹⁶.

Z kolei zdaniem J. Drosika o publicznoprawnym charakterze nadpłaty świadczy to, że wynika ona z prawnopodatkowych obowiązków, które są ustanowione na rzecz interesu ogółu, a nie interesu poszczególnych osób. Rozgraniczenie pomiędzy charakterem prywatnoprawnym a publicznoprawnym powinno, w ocenie tego autora, wynikać z rozstrzygnięcia, czyj interes jest chroniony poprzez daną instytucję prawną: ogółu społeczeństwa czy też jednostki²¹⁷.

W. Modzelewski stwierdza, że nadpłata ma charakter publicznoprawny, lecz porzeka jedynie na stwierdzeniu: „Prawo do żądania jej [nadpłaty] nie ma charakteru roszczenia cywilnoprawnego, a obowiązek zwrotu jest zobowiązaniem o charakterze publicznoprawnym”²¹⁸.

Również zdaniem J. Gorącej-Paczuskiej nadpłata ma charakter publicznoprawny. Za takim wnioskiem przemawia, według tej autorki, szereg argumentów. J. Rudowski zauważa, że zgodnie z art. 1 k.c., przepisy kodeksu cywilnego stosuje się wyłącznie do stosunków cywilnoprawnych, a nadpłata nie powoduje powstania takiego rodzaju stosunku, skoro jej odbiorcą nie jest podmiot cywilnoprawny, zaś przepływ pieniężny, który występuje jako skutek zastosowania tej instytucji, wynika z przepisów prawa publicznego. Kolejnym argumentem jest niesamodzielny byt prawny nadpłaty, ponieważ zawsze jest ona skorelowana ze zobowiązaniem lub obowiązkiem podatkowym. Możliwość dochodzenia nadpłaty także przed sądem powszechnym prowadzi do zaistnienia w obrocie prawnym sprzecznych ze sobą ustaleń, bo również organ podatkowy ma kompetencję do rozstrzygania o wysokości nadpłaty. Odpowiedzialność za pobór podatków ponosi ponadto Minister Finansów, a sądy

²¹⁶ J. Rudowski [w:] S. Babiarz (i in.), *Ordynacja podatkowa...*, LEX, art. 72, pkt 4.

²¹⁷ J. Drosik, *Sprawa nadpłaty jako przedmiot postępowań podatkowych*, Warszawa 2013, LEX, rozdz. 1, pkt 3.

²¹⁸ W. Modzelewski, *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2001, s. 109–110.

powszechne nie mają kompetencji do wymiaru zobowiązania podatkowego²¹⁹. Należy jednak zaznaczyć, że w przedstawionej wyżej analizie J. Gorąca-Paczuska zdaje się zapominać o obowiązującym w polskim porządku prawnym art. 2 § 3 k.p.c., zgodnie z którym: „Nie są rozpoznawane w postępowaniu sądowym sprawy cywilne, jeżeli przepisy szczególne przekazują je do właściwości innych organów”.

Podsumowując, doktryna opowiada się co do zasady za publicznoprawnym charakterem nadpłaty. Niemniej w podrozdziale tym zostały przedstawione różne argumenty na poparcie takiego stanowiska. Wskazuje się m.in. na to, że odbiorcą nadpłaty nie jest podmiot stosunku prywatnoprawnego, jest ona skorelowana z obowiązkiem czy też ze zobowiązaniem podatkowym, a źródłem jej powstania jest mylne przekonanie o wystąpieniu zobowiązania podatkowego.

3.5.3. Charakter prawny nadpłaty – stanowisko judykatury

Obecnie w judykaturze dominuje stanowisko, zgodnie z którym nadpłata ma charakter publicznoprawny. Składy orzecznicze wiążą niekiedy jej charakter z zasadą autonomii prawa podatkowego. Stwierdzają bowiem, że zgodnie z tą zasadą, uregulowanie w ramach prawa podatkowego danego zagadnienia wyklucza możliwość posługiwania się przy jego wykładni pojęciami brzmiącymi identycznie w innych gałęziach prawa. Taki pogląd został zaprezentowany m.in. w postanowieniu TK z 29.11.2010 r.²²⁰ Wydaje się jednak, że tok rozumowania przyjęty w tym postanowieniu nie jest prawidłowy. Trybunał Konstytucyjny uznał bowiem, że skoro nadpłata została uregulowana w o.p., to jest ona instytucją prawnopodatkową. Przepisy regulujące zasadę autonomii prawa podatkowego są całkowicie odrębne od innych regulacji. Na początku rozważań w tej kwestii zaznaczono jednak, że umieszczenie przepisów dotyczących jakiegoś pojęcia w danym akcie normatywnym nie przesądza o jego przynależności do konkretnej gałęzi prawa. A zatem wniosek przyjęty przez TK w tym orzeczeniu jest daleko idącym uproszczeniem.

Podobne stanowisko jak w powyższym postanowieniu zajął w tym zakresie SN: „Zasada autonomii i odrębności prawa podatkowego w stosunku do prawa cywilnego nie

²¹⁹ J. Gorąca-Paczuska [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, Legalis, art. 72, pkt 1.

²²⁰ Postanowienie TK z 29.11.2010 r., P 45/09, OTK-A 2010, nr 9, poz. 125.

wymaga potwierdzenia ani szerszego uzasadnienia, instytucja zaś nadpłaty, obejmująca sposoby rozliczania po jej powstaniu, wskazanie uprawnionego do jej zwrotu i formy zwrotu oraz wygaśnięcie prawa do zwrotu, zostały w sposób wyczerpujący uregulowane w Ordynacji podatkowej, której przepisy nie mogą być eliminowane bądź ograniczane przez stosowanie instytucji prawa cywilnego, jeżeli nie wynika to z przepisów prawa podatkowego”²²¹.

Należy stwierdzić, że stosunek powstały z tytułu nadpłaty różni się od typowych stosunków unormowanych w prawie publicznym. Charakterystyczne dla nich jest to, że organ ma kompetencję do władczego rozstrzygnięcia o prawach i obowiązkach drugiej strony. W przeciwieństwie do nich, stosunki cywilnoprawne charakteryzują się autonomicznością podmiotów względem siebie, a przez to brakiem władczego podporządkowania jednego podmiotu drugiemu²²².

W przypadku nadpłaty świadczenie, które warunkuje jej powstanie – nadpłacone lub nienależnie uiszczone świadczenie podatkowe – nie jest skutkiem władczego rozstrzygnięcia organu (takie rozstrzygnięcie może zaistnieć, jednak w przypadku nadpłaty musi ono być obarczone jakąś wadą, np. zostało wydane na podstawie przepisu niezgodnego z Konstytucją). Dopiero ewentualny zwrot nadpłaty na mocy o.p. jest skutkiem władczego rozstrzygnięcia organu podatkowego. Z tego powodu, czyli braku władczego podporządkowania przy uiszczaniu nadpłaty, SN w jednym ze swoich wyroków ustalił, że nadpłata ma charakter prywatnoprawny, gdyż „świadczenie pieniężne spełnione tytułem podatku nienależnie jest źródłem bezpodstawnego wzbogacenia Skarbu Państwa, a roszczenie podatnika z tego wynikające oparte jest na stosunku cywilnoprawnym. W wyniku działań władczych Państwa, charakterystycznych dla stosunków administracyjnych, powstaje bowiem tylko zobowiązanie podatkowe i to przy założeniu, że we właściwych przepisach obowiązek podatkowy jest w konkretnej sytuacji przewidziany. Jeżeli podatek się nie należy, to zobowiązanie podatkowe w ogóle nie może powstać. W konsekwencji, jeżeli wskutek błędnego przekonania, że podatek się należy, podatnik zapłaci Skarbowi Państwa określone kwoty, to w związku z powstałą w ten sposób nadpłatą strony pozostają względem siebie

²²¹ Uchwała SN z 26.11.2003 r., III CZP 84/03, OSNC 2005, nr 1, poz. 5.

²²² K. Piasecki, *Kodeks cywilny. Księga pierwsza. Część ogólna. Komentarz*, Kraków 2003, LEX, art. 1.

w pozycji partnerów równorzędnych, bo brak jest podstaw do sprawowania w tym zakresie przez Państwo jego roli władczej”²²³.

Podsumowując, niektórzy przedstawiciele judykatury (i doktryny) wyrażają pogląd o publicznoprawnym charakterze nadpłaty. I niekiedy błędnie wywodzą jej publicznoprawny charakter z zasady autonomii prawa podatkowego, co nie zasługuje na aprobatę. Przedstawiane są również poglądy odmienne, w których nadpłatę klasyfikuje się jako instytucję prywatnoprawną, wówczas zwraca się o uwagę na brak uprawnień władczych organu przy samym jej powstaniu.

3.5.4. Krytyka stanowiska doktryny i judykatury odnośnie do charakteru prawnego nadpłaty

Przedstawione wyżej poglądy doktryny i judykatury, zgodnie z którymi nadpłata ma charakter publicznoprawny, nie są przekonujące. Jak już wskazano w niniejszej pracy, powoływanie się na zasadę autonomii prawa podatkowego jest w tej kwestii bezprzedmiotowe. Autonomia prawa podatkowego, jak wynika z samej nazwy, ma zastosowanie w obrębie prawa podatkowego. Prawo podatkowe, co oczywiste, jest gałęzią prawa publicznego. Niemniej samo umiejscowienie w o.p. przepisów dotyczących nadpłaty nie pozwala stwierdzić, że jest to regulacja przynależąca do norm prawa publicznego.

Kolejnym argumentem, który miałby przemawiać za jej publicznoprawnym charakterem, jest to, że jest ona spełniona w mylnym przekonaniu o istnieniu zobowiązania podatkowego. Trudno nie mieć wątpliwości co do tej argumentacji. Czy samo przekonanie podmiotu prawa o wypełnieniu obowiązków publicznoprawnych może przemawiać za uznaniem, że dany stosunek jest stosunkiem publicznoprawnym? Przyjęcie takiego założenia jest niezgodne chociażby z wyrokiem SN z 10.07.1976 r. W orzeczeniu tym bowiem sytuacja była dość podobna. Strony stosunku były przekonane, że dokonują czynności w oparciu o przepisy prawa publicznego, nie sprawiło to jednak, iż stosunek pomiędzy nimi był zawarty na gruncie prawa publicznego²²⁴. Nie sposób również znaleźć kryterium rozróżniającego

²²³ Wyrok SN z 9.08.2001 r., II CKN 33/99, LEX nr 52340.

²²⁴ Wyrok SN z 10.07.1976 r., III CRN 129/76, OSNC 1977, nr 4, poz. 74.

normy prawa publicznego od norm prawa prywatnego, zgodnie z którym decydujące miałyby być przekonanie podmiotów o rodzaju danego stosunku.

Skorelowanie nadpłaty z takimi terminami jak „obowiązek podatkowy” i „zobowiązanie podatkowe” również nie wydaje się wystarczające, aby potwierdzić jej publicznoprawny charakter. Należy jednak wskazać, że uznanie tego poglądu za trafny oznaczałoby, iż brak uregulowania zwrotu nienależnie uiszczonych świadczeń na gruncie przepisów publicznoprawnych zawsze skutkowałby brakiem obowiązku ich zwrotu, ponieważ nie jest to stosunek cywilnoprawny, a zatem wyłączone jest w tym przypadku stosowanie przepisów dotyczących bezpodstawnego wzbogacenia. Sytuacja wygląda jednak odmiennie, gdyż brak przepisów szczególnych regulujących zwrot świadczenia nienależnego wynikającego z niepoprawnie zastosowanych przepisów prawa publicznego powoduje możliwość zastosowania przepisów regulujących bezpodstawne wzbogacenie z k.c.²²⁵ Roszczenie cywilnoprawne powstaje również pomiędzy podatnikiem a płatnikiem, który uregulował zobowiązanie podatkowe podatnika²²⁶. Przyjęcie, że sama korelacja zdarzenia prawnego i świadczenia, które powinno wystąpić na gruncie prawa publicznego, decyduje o publicznoprawnym charakterze tego pierwszego, także skutkowałoby brakiem możliwości powstania wspomnianych wyżej roszczeń cywilnoprawnych. Sytuacja prawna wygląda tu nieco inaczej niż w przypadku regulacji dotyczących nadpłaty, gdyż przepisy prawa podatkowego zostały zastosowane w sposób prawidłowy. Płatnik uczynił zadość swojej odpowiedzialności z art. 30 o.p., niemniej na podstawie przepisów prawa podatkowego to podatnik ma obowiązek uiścić podatek, który został na niego nałożony.

Stan prawny, w którym płatnik odprowadza wartość tego podatku na rzecz organu podatkowego, zgodnie z dyspozycją art. 30 o.p. powoduje powstanie stanu bezpodstawnego wzbogacenia u podatnika. Jeżeli samo skorelowanie świadczenia z kwotą wynikającą ze zobowiązania publicznoprawnego prowadziło do jego publicznoprawnego charakteru, wówczas roszczenie cywilnoprawne nie mogłoby powstać, co jest sprzeczne z przywołanym

²²⁵ „Sprawy o zwrot przez rejonowe biuro pracy kwot nienależnie pobranych zasiłków, wpłaconych przez osobę bezrobotną do kasy tego biura, nie są sprawami administracyjnymi, lecz cywilnymi, i do rozpoznawania ich właściwe są sądy powszechne, a nie organy administracji” (wyrok NSA w Warszawie z 21.04.1994 r., II SA 451/93, ONSA 1995, nr 2, poz. 78). Można wymienić również inne orzeczenia dotyczące tego zagadnienia. Por. uchwała SN z 21.05.1984 r., III UZP 20/84, OSNC 1985, nr 1, poz. 3; uchwała SN z 6.06.2012 r., III CZP 24/12, OSNC 2013, nr 1, poz. 5.

²²⁶ Wyrok SN z 12.03.2009 r., V CSK 371/08, LEX nr 619670.

wyżej wyrokiem SN. Problematyka powstania roszczeń z bezpodstawnego wzbogacenia lub świadczenia nienależnego, które są zależne od przepisów prawa publicznego, zostanie podjęta w następnym rozdziale rozprawy. Lecz już w tym miejscu, jedynie na marginesie, należy wskazać, że powszechnie uznaje się, iż podstawą roszczenia z przepisów normujących bezpodstawne wzbogacenie może być chociażby akt administracyjny²²⁷. Akt taki jest przecież skorelowany z przepisami prawa publicznego, a jego ewentualna wada również powinna wynikać z regulacji prawa publicznego, np. nieważność decyzji skutkująca bezpodstawnym wzbogaceniem.

Pogląd, zgodnie z którym nadpłata ma charakter publicznoprawny, prowadzi do wniosku, że podmioty uprawnione z tytułu nadpłaty nie są podmiotami prawa cywilnego. Oczywiście trudno jest polemizować z tym, że podmiotowość prawnopodatkowa nie jest uzależniona od podmiotowości na gruncie prawa cywilnego. Jest to kwestia wręcz oczywista, wynikająca z art. 7 o.p. Jednak rozstrzygnięcie na tej podstawie o publicznoprawnym charakterze nadpłaty jest co najmniej wątpliwe. Identycznie jak w przypadku poprzedniej argumentacji, która miałaby przemawiać za publicznoprawnym charakterem nadpłaty, można choćby przywołać powstanie roszczenia z tytułu aktu administracyjnego. Ustawodawca w różnych gałęziach prawa może w różnoraki sposób regulować zagadnienie podmiotowości prawnej²²⁸, nie wyłącza to jednak np. przepisów z tytułu bezpodstawnego wzbogacenia, jeżeli przepisy szczególne nie regulują zagadnienia uzyskanych bezpodstawnie korzyści²²⁹.

Zasadne wydaje się stwierdzenie, że nadpłata ma charakter publicznoprawny z powodu procedury jej konkretyzacji, gdyż organ w sposób władczy rozstrzyga o jej wystąpieniu. Przy czym należy stwierdzić, że brak uregulowania instytucji nadpłaty w o.p. może skutkować tym, iż uprawnienie, które obecnie jest unormowane jako nadpłata, byłoby instytucją prywatnoprawną.

Zgodnie z założeniami badawczymi przedstawionymi we wstępie do tej pracy, analizy wymaga zagadnienie powiązania stwierdzenia czy też zwrotu nadpłaty z poniesieniem jej ciężaru ekonomicznego. Należy jednak już teraz zaznaczyć, że próby wywodzenia uzależnienia stwierdzenia lub zwrotu nadpłaty od poniesienia ciężaru ekonomicznego są

²²⁷ P. Księżak [w:] K. Osajda (red. serii), W. Borysiak (red. tomu), *Kodeks cywilny...*, Legalis, art. 405.

²²⁸ J. Niczyporuk, *Podmiotowość administracyjnoprawna*, Lublin 2016, s. 42.

²²⁹ Wyrok SN z 22.10.1998 r., III RN 69/98, OSNP 1999, nr 13, poz. 412.

niekiedy powiązane z próbą definicji nadpłaty. Usiłuje się bowiem dowieść, że brak poniesienia ciężaru ekonomicznego przez podatnika skutkuje brakiem spełnienia wszystkich cech nadpłaty, co sprawia, iż taki stan faktyczny nie spełnia definicji tego pojęcia²³⁰. Zasadny wydaje się wówczas następujący tok argumentacyjny. Jeżeli publicznoprawny charakter nadpłaty wynika ze sposobu jej konkretyzacji, noszącego cechy władczości po stronie organu, to zobowiązanie powstałe wskutek zapłaty świadczenia podatkowego, której ciężar został przerzucony na inny podmiot, ma charakter prywatnoprawny. Wynika to z faktu, że w zakresie takiego stanu faktycznego organ może stwierdzić jedynie, iż nie doszło do powstania nadpłaty, wobec której ma kompetencję do władczego rozstrzygnięcia.

Z powyższego wynika, że na gruncie obecnych uregulowań nadpłata podatkowa ma charakter publicznoprawny. Chociaż stwierdzenie to może się wydawać oczywiste, to należy zwrócić uwagę na konieczność właściwego rozpoznania czynników przesądzających o publicznoprawnym charakterze omawianej instytucji. Publicznoprawnego charakteru nadpłaty należy upatrywać w kompetencji organu do stwierdzenia jej wystąpienia, a następnie ewentualnego zwrotu.

4. Rodzaje nadpłat, sposoby określenia oraz zwrotu nadpłaty

Po przedstawieniu ogólnych zagadnień dotyczących nadpłaty warto zaznaczyć, że doktryna dokonała podziału nadpłat na dwa rodzaje:

- nadpłatę incydentalną;
- nadpłatę konstrukcyjną.

Do powstania pierwszej z powyższych dochodzi wskutek błędnych działań podmiotów stosunku prawnopodatkowego, np. gdy podatnik błędnie uiścił za wysoką kwotę podatku lub organ podatkowy wydał decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego w kwocie wyższej od kwoty wynikającej z przepisów prawa materialnego.

Druga z nich związana jest z konstrukcją danego podatku. W jej przypadku nie można doszukiwać się błędu w działaniu podmiotu stosunku prawnopodatkowego. Jest ona

²³⁰ Taki wniosek może wynikać chociażby z sentencji uchwały NSA z 22.06.2011 r., I GPS 1/11, ONSAiWSA 2011, nr 5, poz. 93: „W rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) nie jest nadpłatą kwota podatku akcyzowego uiszczona z tytułu sprzedaży energii elektrycznej w sytuacji, w której ten, kto ją uiścił, nie poniósł z tego tytułu uszczerbku majątkowego”.

konsekwencją zastosowania się do przepisów materialnego prawa podatkowego²³¹. Przykładowo, może wystąpić, jeżeli przepisy regulują obowiązek opłacenia zaliczek w trakcie roku podatkowego, co jest typowym zabiegiem legislacyjnym w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz podatku dochodowym od osób prawnych. Jeżeli suma zaliczek płaconych w ciągu roku jest wyższa od podatku należnego, wówczas podatnik będzie uprawniony do nadpłaty. Jej wystąpienie może być ponadto wynikiem zastosowania przez podatnika niektórych preferencji podatkowych w podatkach dochodowych, jeśli są one możliwe do uwzględnienia dopiero w rozliczeniu rocznym, co skutkuje wyższymi wpłatami na rzecz organu podatkowego w trakcie roku podatkowego z uwagi na system zaliczkowy, a na wysokość owych zaliczek nie mają żadnego wpływu powyższe preferencje. Powstanie nadpłaty będzie rezultatem chociażby zastosowania przez podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych czy też podatku dochodowego od osób prawnych ulgi B+R. Wynika to z faktu, że przedmiotowa ulga znajduje zastosowanie dopiero w rozliczeniu rocznym, nie wpływa natomiast na wysokość zaliczek na podatek²³².

Kolejnym istotnym zagadnieniem wymagającym wyjaśnienia jest sposób określenia nadpłaty, gdyż nie jest on jednolity dla wszystkich nadpłat. Doktryna prawa podatkowego wyróżnia trzy sposoby określenia nadpłaty:

- poprzez jej wykazanie w deklaracjach lub zeznaniach podatkowych;
- w decyzji organu podatkowego określającego wysokość nadpłaty;
- we wniosku o stwierdzenie nadpłaty.

Z art. 74a o.p. wywodzona jest ogólna zasada, zgodnie z którą nadpłata jest określana przez organ podatkowy. Podatnik dokonuje określenia wysokości nadpłaty jedynie w sytuacjach wymienionych enumeratywnie w przepisach podatkowych²³³.

Podatnik określa wysokość nadpłaty w sytuacjach wymienionych w art. 73 § 2 o.p. Przedmiotowy przepis określa moment powstania nadpłaty, stanowiąc, że jest to dzień złożenia:

- zeznania rocznego – dla podatników podatku dochodowego;

²³¹ A. Drozdek, *Stosunki podatkowo-prawne w nadpłacie podatków*, Toruń 2020, s. 171.

²³² M. Rozbicki, *Działalność badawczo-rozwojowa oraz innowacje* [w:] P. Tomczykowski (red.), *Jak uniknąć ryzyka odpowiedzialności podatkowej. Tax compliance*, Warszawa 2021, s. 196.

²³³ M. Popławski, *Forma stwierdzenia nadpłaty przez organ podatkowy*, PP 2003, nr 12, s. 50.

- deklaracji podatku akcyzowego – dla podatników podatku akcyzowego;
- deklaracji o wypłatach zysku za rok obrotowy – dla jednoosobowych spółek Skarbu Państwa i przedsiębiorstw państwowych.

Nadpłata jest wówczas określana we wspomnianych wyżej zeznaniach oraz deklaracjach²³⁴.

Określenie wysokości nadpłaty przez podatnika może być również dokonane w ramach regulacji ujętej w art. 74 o.p. Ustawodawca przewiduje w niej powstanie nadpłaty wskutek orzeczenia TSUE lub TK. Omawiany przepis może być jednak stosowany wyłącznie do zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa, w stosunku do których nie została wydana decyzja wymiarowa. W ramach tej procedury podatnik składa wniosek o zwrot nadpłaty wraz ze skorygowaną deklaracją²³⁵.

Kolejnym sposobem ujawnienia nadpłaty jest wydanie decyzji stwierdzającej jej zaistnienie. W art. 75 o.p. zostały wymienione w sposób enumeratywny podmioty uprawnione do wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. Są one zobligowane do złożenia razem z wnioskiem korekty deklaracji, jeżeli uprzednio ciążył na nich obowiązek złożenia deklaracji. Na podstawie tych dokumentów organ wydaje wspomnianą już decyzję stwierdzającą nadpłatę. Organ nie wydaje decyzji, jeżeli korekta nie budzi wątpliwości. W takiej sytuacji sama korekta wywołuje skutek prawny, co wynika wprost z art. 75 § 4 o.p. Następnie organ dokonuje zwrotu nadpłaty, co odbywa się w ramach czynności materialno-technicznej²³⁶. Z perspektywy zagadnień cywilistycznych, które będą podejmowane w dalszej części rozprawy, najbardziej istotne jest występowanie w polskim porządku prawnych pewnych nadpłat, co do których nie wydaje się żadnej decyzji podatkowej. Jeżeli korekta nie budzi wątpliwości organu, jedynym działaniem z jego strony będzie ewentualny zwrot, który – jak wspomniano wyżej – jest czynnością wyłącznie materialno-techniczną.

Tryb związany ze stwierdzeniem nadpłaty na wniosek nie znajdzie zastosowania w przypadku występowania w obrocie prawnym decyzji określającej lub ustalającej zobowiązanie podatkowe. Podmioty uprawnione do nadpłaty powinny zainicjować

²³⁴ Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, LEX, rozdz. 10, pkt 2.

²³⁵ W ramach tej regulacji możliwe jest również określenie nadpłaty wynikającej z interpretacyjnego wyroku TK. Por. wyrok NSA z 22.10.2014 r., II FSK 457/14, LEX nr 1537519; wyrok NSA z 16.05.2017 r., I FSK 1689/15, LEX nr 2307464.

²³⁶ Ł. Porada [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa...*, Legalis, art. 75.

postępowania mające na celu wyeliminowanie przedmiotowej decyzji z obrotu prawnego²³⁷. Ewentualny zwrot nadpłaty będzie wówczas następstwem zmiany, uchylenia lub stwierdzenia nieważności decyzji²³⁸.

Należy ponadto zwrócić uwagę na jeden istotny aspekt omawianej problematyki. W niniejszym rozdziale wielokrotnie używano pojęć stwierdzenia lub zwrotu nadpłaty. Ważne jest, że samo stwierdzenie lub określenie nadpłaty nie w każdym przypadku skutkuje obowiązkiem jej zwrotu. Kwota nadpłaty w pierwszej kolejności zaliczana jest na poczet zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę, odsetek za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek, kosztów upomnienia oraz bieżących zobowiązań podatkowych podmiotu uprawnionego do nadpłaty. Brak powyższych przesłanek obliguje organ do zwrotu nadpłaty z urzędu.

Wysokość nadpłaty jest co do zasady określana przez organ podatkowy. Wynika to z art. 74a o.p.²³⁹ Według tej regulacji, jeżeli nadpłata nie zostanie określona zgodnie z art. 73 § 2 i art. 74 o.p., nadpłata zostaje określona przez organ podatkowy.

Artykuł 73 o.p. reguluje moment powstania nadpłaty. Generalną regułą jest powstanie nadpłaty z dniem:

„1. zapłaty przez podatnika podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej;

2. pobrania przez płatnika podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej;

3. zapłaty przez płatnika lub inkasenta należności wynikającej z decyzji o jego odpowiedzialności podatkowej, jeżeli należność ta została określona nienależnie lub w wysokości większej od należnej;

4. wpłacenia przez płatnika lub inkasenta podatku w wysokości większej od wysokości pobranego podatku;

5. zapłaty przez osobę trzecią lub spadkobiercę należności wynikającej z decyzji o odpowiedzialności podatkowej lub decyzji ustalającej wysokość zobowiązania

²³⁷ M. Ignasiak, *Nadpłata podatku...*, s. 45.

²³⁸ Wyrok NSA z 10.04.2018 r., II FSK 998/16, LEX nr 2494690.

²³⁹ A. Tim, *Nadpłata i wniosek o jej stwierdzenie* [w:] A. Mariański, *Ordynacja podatkowa 2019...*, Legalis.

podatkowego spadkodawcy, jeżeli należność ta została określona nienależnie lub w wysokości większej od należnej”.

W § 2 tego artykułu ustawodawca przewiduje wyjątek od wskazanego wyżej momentu powstania nadpłaty. Wyjątek taki dotyczy podatników podatków dochodowych, a zatem podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatników zryczałtowanego podatku od przychodów ewidencjonowanych, podatników podatku akcyzowego, jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz przedsiębiorstw państwowych. W przypadku podatników podatku dochodowego nadpłata powstaje z dniem złożenia zeznania rocznego, podatników podatku akcyzowego – z dniem złożenia deklaracji podatku akcyzowego, zaś pozostałych z wymienionych podmiotów – z dniem złożenia deklaracji o wypłatach zysku za rok obrotowy. Dniem powstania nadpłaty nie będzie ostatni dzień terminu przewidzianego na złożenie deklaracji, lecz faktyczny dzień złożenia takiej deklaracji²⁴⁰. Jeżeli nadpłata wynika z korekty deklaracji, dniem powstania nadpłaty jest dzień złożenia korekty²⁴¹. Nadpłata wynikająca z zaliczek na podatek powstaje w dniu złożenia deklaracji rocznej²⁴².

Odmierna regulacja jest przewidziana w art. 74 o.p. dla nadpłat powstałych wskutek orzeczenia TK lub TSUE. Przepis ten znajdzie zastosowanie wyłącznie do zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa i co do których nie została wydana decyzja określająca.

Reasumując, w polskim porządku prawnym występują zarówno nadpłaty incydentalne, jak i konstrukcyjne. W przypadku tych drugich powstanie nadpłaty nie jest powiązane w żadnym stopniu z nieprawidłowym zastosowaniem przepisów prawa podatkowego. Z perspektywy dalszej części tej rozprawy ważne jest również to, że stwierdzenie, określenie, czy też zwrot nadpłaty nie zawsze będą powiązane z wydaniem decyzji przez organ podatkowy.

²⁴⁰ L. Etel [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa...*, LEX, art. 73, pkt 1.

²⁴¹ Wyrok NSA z 9.08.2012 r., II FSK 116/11, POP 2013, nr 1, s. 43–47, z glosą krytyczną H. Filipczyk. Stanowisko krytyczne wobec takiego poglądu zajął również E. Etel, według którego z art 73 § 2 o.p. wprost wynika, że w stosunku do podatników w nim przewidzianych nadpłata powstaje z dniem złożenia deklaracji, korekta zaś nie może być uznana za deklarację. Por. L. Etel [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa...*, LEX, art. 73, pkt 1.

²⁴² L. Etel [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa...*, LEX, art. 73, pkt 3.

5. Podsumowanie

Pierwsza część rozdziału dotyczyła zagadnienia interpretacji prawa podatkowego. Na gruncie tej gałęzi prawa zarówno judykatura, jak i doktryna często zwracają uwagę na prymat wykładni językowej. Jak zostało wykazane, prymat ten nie jest rozumiany w sposób jednolity. Czasem jest on opisywany jako zakaz dokonywania wykładni pozajęzykowej w obrębie prawa podatkowego, lecz jednocześnie można się spotkać z poglądem, według którego na gruncie tej gałęzi prawa literalne znaczenie przepisów określa granice jakiegokolwiek wykładni, w tym pozajęzykowej.

Wątpliwości budzi przede wszystkim szczególna rola wykładni językowej w obrębie prawa podatkowego. Stanowiąca jej uzasadnienie zasada jasności oraz pewności prawa podatkowego czy też określoności przepisów sprowadza się w gruncie rzeczy do jednego stwierdzenia. Prawo podatkowe jest gałęzią ingerencyjną, porównywaną nawet do prawa karnego, a zatem w jego obrębie niezmiennie istotne jest ochrona podatnika. Regulacje tej gałęzi prawa powinny się cechować wysokim stopniem pewności oraz jasności. Odnośnie do tego zagadnienia przywołuje się również argument, który ma swoje źródło w Konstytucji RP, gdyż nakłada ono na podmioty prawa obowiązek ponoszenia świadczeń publicznoprawnych określonych w ustawie. Z tego wynika, że Konstytucja obliuguje podatników do znajomości jedynie ustaw podatkowych, a nie stanu doktryny, orzecznictwa oraz wszelkich innych zagadnień koniecznych do dokonania wykładni pozajęzykowych przepisów podatkowych.

Sama jasność i pewność prawa wydają się niekiedy rozumiane błędnie. Poglądy dotyczące tej kwestii zakładają wysoki stopień komunikatywności pomiędzy ustawodawcą a adresatem (również nieprofesjonalnym) przepisów podatkowych. Jak wynika z rozważań zawartych w tym rozdziale, doktryna wręcz obaliła pogląd dotyczący zapewnienia wysokiego stopnia komunikatywności ustaw podatkowych. Mając jednak na względzie to, że w ramach niniejszej rozprawy nie sposób rozstrzygnąć, czy waga tego rodzaju interpretacji ma dostateczne uzasadnienie, należy poprzestać na wnioskach, które będą miały wpływ na wykładnię przepisów dotyczących nadpłaty. Wydaje się bowiem, że prymat tej metody interpretacji dotyczy jedynie przepisów mających wpływ na wysokość obciążeń publicznoprawnych. Stwierdzenie to jest konsekwencją art. 84 i art. 217 Konstytucji, które łącznie wprowadzają do polskiego porządku prawnego normatywizację obowiązku

podatkowego. Regulacje te nie dotyczą przepisów podatkowych, które w żaden sposób nie wpływają na wysokość obciążeń publicznoprawnych.

W dalszej części rozprawy zostaną podjęte rozważania dotyczące tego, czy można upatrywać korelacji pomiędzy uiszczeniem nienależnego podatku w sytuacji braku możliwości jego zwrotu a zwiększeniem z tego tytułu obciążeń publicznoprawnych podmiotu, który go uiscił. Następnie zostanie przeprowadzona analiza kwestii powstania roszczeń cywilnoprawnych w zakresie takich świadczeń. Brak wpływu regulacji dotyczących nadpłaty na wysokość obciążeń publicznoprawnych przemawiałby zatem za ich wykładnią w oparciu o wszystkie metody interpretacji, tj. językową, systemową oraz celowościowo-funkcjonalną.

W niniejszym rozdziale znalazły się także rozważania dotyczące nadpłaty podatku. Skupiały się one przede wszystkim na analizie regulacji wprowadzających to pojęcie do o.p. oraz jej charakteru prawnego.

Ordynacja podatkowa reguluje tę instytucję w sposób wadliwy, gdyż do jej opisu używa pojęć podatku oraz zobowiązania. W tym zakresie widoczna jest niekonsekwencja terminologiczna ustawodawcy. Istotą nadpłaty jest jej nienależność bądź nadmierność w stosunku do wysokości podatku, który powinien być uiszczony zgodnie z materialnymi przepisami prawa podatkowego. Regulacja tego pojęcia za pomocą wskazanych wyżej pojęć musi być błędna, ponieważ istotą zarówno podatku, jak i zobowiązania jest przymusowy obowiązek świadczenia, który nie występuje w razie wystąpienia nadpłaty lub ewentualnie jego wystąpienie było spowodowane niepoprawnym zastosowaniem przepisów. Co więcej, pojęcie podatku posiada definicję legalną w art. 6 o.p., która również jest sprzeczna z istotą instytucji nadpłaty. Można chociażby zaznaczyć, że podatek musi mieć swoje źródło w ustawie podatkowej, natomiast świadczenie nienależne lub nadmierne tego rodzaju źródła nie posiada. Pomimo rażącej niekonsekwencji terminologicznej ustawodawcy w przedmiotowej regulacji doktryna prawa podatkowego zdefiniowała te pojęcia, odwołując się najczęściej do definicji doktrynalnej pojęcia podatku stworzonej przez M. Kalinowskiego.

Niezmiennie istotna jest odpowiedź na pytanie, czy nadpłata posiada definicję legalną w o.p. Brak takiej definicji skutkuje bowiem koniecznością jej wyinterpretowania z dorobku doktryny i judykatury. Jak wynika z przeprowadzonej wyżej analizy, ustawodawca nie uregulował definicji legalnej nadpłaty. Artykuł 72 o.p. zawiera wskazanie poszczególnych kwot nadpłaty. Świadczy o tym powstanie nadpłaty również w przypadku innych świadczeń

niż uregulowane w art. 72 o.p., za czym przemawia interpretacja wszystkich przepisów regulujących instytucję nadpłaty oraz procedurę jej dochodzenia. Próbowano jednak dowodzić, że art. 72 § 1 pkt 1 reguluje wszystkie rodzaje nadpłat. Niemniej taki wniosek nie jest możliwy do zaakceptowania, gdyż nadpłata dotyczy również zobowiązań uiszczonych nie przez podatnika, lecz przez inne podmioty, np. płatnika. Tymczasem podatek zawsze jest przedmiotem zobowiązania podatkowego obciążającego podatnika, a nie inne podmioty. Inne podmioty mogą być odpowiedzialne za to zobowiązanie w określonych przypadkach. Nie ciąży na nich jednak zobowiązanie podatkowe, lecz inny rodzaj odpowiedzialności.

Nadpłata podatku ma charakter publicznoprawny. Wiele argumentów przywoływanych przez doktrynę, które miałyby uzasadniać jej publicznoprawny charakter, jest co najmniej wątpliwe, np. korelacja nadpłaty z takimi pojęciami, jak obowiązek oraz zobowiązania podatkowe, błędne przeświadczenie podmiotów o wypełnianiu obowiązków publicznoprawnych oraz podmiotowość prawnopodatkowa podmiotów uprawnionych z tytułu nadpłaty, która nie zawsze jest odpowiednikiem podmiotowości cywilnoprawnej. Wydaje się, że za publicznoprawnym charakterem nadpłaty przemawia sposób jej konkretyzacji, opierający się na władczym działaniu organu. Wynika z tego również, że świadczenia, które nie spełniają wprawdzie definicji nadpłaty, lecz posiadają wskazane wyżej cechy, przywoływane w celu uzasadnienia jej publicznoprawnego charakteru, będą świadczeniami prywatnoprawnymi. Jest to niezwykle ważne z perspektywy tej rozprawy, gdyż brak zwrotu nadpłaty spowodowany brakiem poniesienia ciężaru ekonomicznego jest skutkiem uznania, iż takie świadczenie nie spełnia definicji nadpłaty z o.p., co automatycznie skutkuje tym, iż takie przesunięcie majątkowe powinno być oceniane na gruncie prawa prywatnego

ROZDZIAŁ II. BEZPODSTAWNE WZBOGACENIE A NADPŁATA PODATKOWA

1. Wprowadzenie

Kwestia występowania przesłanki zubożenia podatnika na gruncie obecnych przepisów o.p. dotyczących nadpłaty jest bezpośrednio związana z cywilnoprawną instytucją bezpodstawnego wzbogacenia. Zastosowanie wykładni skutkującej wnioskiem o wystąpieniu takiej przesłanki w nadpłacie podatkowej często jest argumentowane przy użyciu przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu wskutek zastosowania analogii lub stanowiska odwołującego się do odgrywanej przez prawo cywilne roli tzw. prawa powszechnego²⁴³. A zatem chociażby z tego powodu regulacje cywilnoprawne dotyczące tej instytucji powinny być w rozprawie dokładnie omówione. Jest to zagadnienie niezmiernie istotne, gdyż pozwoli to odpowiedzieć na pytanie, czy wspomniana wyżej interpretacja jest konsekwencją poprawnej wykładni przepisów cywilnoprawnych, a następnie zastosować analogie z nich. Już na wstępie należy zauważyć, że przedstawiciele doktryny prawa podatkowego, dokonując analizy tego zagadnienia – bez względu na ich stanowisko dotyczące omawianej przesłanki – nie poświęcają zagadnieniom cywilnoprawnym dostatecznej uwagi²⁴⁴.

Dorobek doktryny prawa podatkowego nie odpowiada również na pytanie, w jaki sposób będą się kształtować roszczenia cywilnoprawne, jeżeli przesłanka zubożenia podatnika jest prawnie relewantna w świetle art. 72 o.p. A konkretnie, czy podatnikom ekonomicznym będzie przysługiwał jakikolwiek środek prawny na gruncie prawa prywatnego umożliwiający dochodzenie nadpłaty, której ciężar ekonomiczny uprzednio ponieśli. W tym zakresie warto zaznaczyć, że niektórzy przedstawiciele doktryny zwracają uwagę na możliwość dochodzenia takich roszczeń przez te podmioty, inni natomiast – całkiem odmiennie – zwracają uwagę na brak jakichkolwiek środków prawnych, którymi podatnicy mogliby się posłużyć. Istotne jest jednak to, że ich wnioski co do roszczeń cywilnoprawnych – będące zazwyczaj argumentem na korzyść hipotezy interpretacyjnej przez nich

²⁴³ L. Etel [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa...*, LEX, art. 72, pkt 2; wyrok TK z 6.03.2002 r., P 7/00, OTK-A 2002, nr 2, poz. 13.

²⁴⁴ L. Etel [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa...*, LEX, art. 72, pkt 2.

proponowanej²⁴⁵ – nie są poddane dogłębnej analizie²⁴⁶. Omawiane zagadnienie nadpłaty wydaje się również prawie w ogóle nie budzić zainteresowania cywilistów, chociaż problematyka ta bywa przedmiotem rozstrzygnięć sądów powszechnych i Sądu Najwyższego. Praktyka orzecznicza w odniesieniu do przedmiotowych roszczeń zostanie zaprezentowana w rozdziale czwartym rozprawy²⁴⁷. Niemniej przed jej przedstawieniem oraz próbą oceny jej poprawności należy przybliżyć bardziej ogólne kwestie dotyczące instytucji bezpodstawnego wzbogacenia.

Z wymienionych wyżej powodów celem tego rozdziału jest analiza instytucji bezpodstawnego wzbogacenia oraz jego szczególnego przypadku, jakim jest świadczenie nienależne, w powiązaniu z kwestią nadpłaty podatkowej. Rozdział ten będzie zawierał rozważania wstępne do rozdziału czwartego, w którym analiza ta zostanie bezpośrednio zestawiona z problemem badawczym rozprawy. Jak już bowiem wspomniano, w czwartym rozdziale zostaną dokładnie omówione ewentualne roszczenia cywilnoprawne, które mogłyby przysługiwać – czy to podatnikom ekonomicznym, czy też formalnym – w przypadku przyjęcia prawnej relewantności przesłanki zubożenia w nadpłacie podatku.

Rozważania zawarte w niniejszym rozdziale będą dotyczyć przede wszystkim podstawowych zagadnień z zakresu bezpodstawnego wzbogacenia, a w dalszej kolejności ich

²⁴⁵ W literaturze opowiadającej się za prawną relewantnością przesłanki zubożenia istnieje pogląd, że podatnicy ekonomiczni mogą dochodzić roszczeń cywilnoprawnych z tytułu poniesienia ciężaru nadpłaty. Por. M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe...*, s. 142–144. Natomiast przeciwnicy takiej interpretacji podnoszą, że jeśli podatnik nie byłby uprawniony do nadpłaty w przypadku braku jego zubożenia, to wówczas podmioty faktycznie zubożone również nie mogłyby korzystać z żadnych środków prawnych skutkujących możliwością zwrotu nienależnie uiszczonych kwot. Por. K. Radzikowski, *Zasada autonomii...*, s. 220.

²⁴⁶ Można tu wskazać, przykładowo, następujące opracowania: M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe...*, s. 142–144. W jednym podrozdziale autor ten opisał mechanizmy odzyskania nienależnie pobranego podatku przez konsumenta. Połowa tego podrozdziału jest poświęcona analizie nieobowiązującej już ustawy z 5.07.2001 r. o cenach. Następna zaś część (dość krótka, zawierająca jedynie kilka zdań) ma – jak się wydaje – ukazać możliwość dochodzenia roszczeń cywilnoprawnych z przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu przez konsumenta. Część ta sprowadza się do zacytowania przepisów dotyczących bezpodstawnego wzbogacenia oraz świadczenia nienależnego, a następnie uznania, że znajdują one zastosowanie w przypadku konsumenta, który nienależnie poniósł ciężar podatku. Następnie autor ten stwierdza: „W przypadku uznania, że konsument nie będzie mógł domagać się od podatnika odzyskania zwrotu nienależnie zapłaconego podatku, powinien mieć możliwość dochodzenia tej należności od Skarbu Państwa, na podstawie regulacji bezpodstawnego wzbogacenia zawartych w kodeksie cywilnym”. M. Gizicki, *Koncepcja bezpodstawnego wzbogacenia...*, s. 91–92, gdzie autor przedstawia kilka orzeczeń sądów powszechnych, dotyczących roszczeń cywilnoprawnych pomiędzy podatnikiem ekonomicznym a formalnym, które miałyby świadczyć o niemożliwości dochodzenia takich roszczeń w przypadku przerzucenia ciężaru ekonomicznego nadpłaty, jaka wystąpiła w ramach podatku akcyzowego. K. Radzikowski, *Zasada autonomii...*, s. 220, gdzie autor w jednym zdaniu przywołuje orzeczenia cywilnoprawne, które miałyby świadczyć o wystąpieniu roszczeń cywilnoprawnych w przypadku przerzucenia ciężaru ekonomicznego w nadpłacie podatku.

²⁴⁷ W tym zakresie można wskazać opracowanie E. Łętowskiej, *Zwrot nadpłaconej akcyzy, czyli między zasadą effet utile i redukcjonizmem interpretacyjnym sądów krajowych*, cz. 1, EPS 2011, nr 12, s. 4–10.

ewentualnych wzajemnych powiązań z nadpłatą podatkową. Przedmiotem tej części rozprawy będzie również problematyka szczególnie istotna z perspektywy zasygnalizowanych wyżej kwestii, powiązanych z interpretacją przepisów regulujących nadpłatę podatku, tj. przesłanki zubożenia w bezpodstawnym wzbogaceniu oraz świadczenia nienależnego, możliwości powstania roszczeń z bezpodstawnego wzbogacenia, a także świadczenia nienależnego przy pośredniości transferu, możliwości powstania tych roszczeń przy świadczeniach nienależnych spełnionych w zamiarze wykonania obowiązków publicznoprawnych. Omówiona zostanie ponadto możliwość stosowania analogii z przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu w zakresie prawa podatkowego, a następnie możliwość jej użycia w ramach interpretacji instytucji nadpłaty podatku.

2. Bezpodstawne wzbogacenie – geneza oraz zagadnienia ogólne

2.1. Cel oraz istota instytucji bezpodstawnego wzbogacenia

Bezpodstawne wzbogacenie w polskim porządku prawnym jest instytucją cywilnoprawną uregulowaną w art. 405–414 k.c. Na wstępie niniejszych rozważań można stwierdzić bardzo ogólnie, że jest to zdarzenie prawne skutkujące powstaniem zobowiązania pomiędzy zubożonym i wzbogaconym²⁴⁸. Przedstawiciele doktryny prawa cywilnego wyjaśniają, w znacznym uproszczeniu, jego istotę jako umożliwienie odzyskania przez podmiot utraconej bez podstawy prawnej wartości majątkowej²⁴⁹.

Celem tej instytucji jest zapewnienie realizacji postulatu niesprzeczności systemu prawa. W doktrynie wskazuje się bowiem, że ustawodawca nie może uznawać korzyści majątkowych, które nie mają podstawy prawnej. Każda uzyskana przez podmiot prawa korzyść majątkowa musi mieć swoje źródło w normach prawnych²⁵⁰. Za cel roszczenia z bezpodstawnego wzbogacenia należy uznać wyeliminowanie z obrotu prawnego takiego rodzaju korzyści. Przy czym nie należy utożsamiać celu tej regulacji wyłącznie

²⁴⁸ H. Izdebski, M. Małek, *Kodeks cywilny z komentarzem, orzecnictwem, skorowidzem*, Warszawa 1997, s. 505.

²⁴⁹ K. Mularski [w:] M. Gutowski (red.), *Kodeks cywilny*, t. 1, *Komentarz. Art. 1–449¹*, Warszawa 2016, s. 1526.

²⁵⁰ *Ibidem*.

z odzyskaniem przez zubożonego bezpodstawnych przesunięć majątkowych, gdyż możliwość zastosowania roszczenia z bezpodstawnego wzbogacenia nie jest ograniczona wyłącznie do takich przesunięć²⁵¹.

Funkcja bezpodstawnego wzbogacenia początkowo była powiązana z zasadami słuszności. Następnie zauważono, że posługiwanie się takimi terminami, jak słuszność lub niesłuszność korzyści majątkowych w przepisach normujących bezpodstawne wzbogacenie może prowadzić do dowolnych rozstrzygnięć sądu. Zdaniem W. Serdy, instytucja bezpodstawnego wzbogacenia w systemie prawa cywilnego pełni funkcje kompensacyjno-represyjną i represyjno-prewencyjną. Tę ostatnią funkcję autor ów wywodzi z brzmienia art. 412 k.c., który normuje przepadek świadczenia na rzecz Skarbu Państwa²⁵².

Reasumując, bezpodstawne wzbogacenie jest instytucją cywilnoprawną, której celem jest korekta nieuzasadnionych – z perspektywy prawa przedmiotowego – konsekwencji majątkowych wynikłych z różnych zdarzeń prawnych.

2.2. Przesłanki warunkujące powstanie roszczenia z bezpodstawnego wzbogacenia

Artykuł 405 k.c. regulujący bezpodstawne wzbogacenie ma następujące brzmienie: „Kto bez podstawy prawnej uzyskał korzyść majątkową kosztem innej osoby, obowiązany jest do wydania korzyści w naturze, a gdyby to nie było możliwe, do zwrotu jej wartości”.

Wynika z niego, że ustawodawca normuje następujące przesłanki, które muszą być spełnione łącznie, aby powstało roszczenie z tego przepisu:

- wzbogacenie majątku jednej osoby (wzbożonego) kosztem drugiej osoby (zubożonego);
- wzbogacenie oraz zubożenie pozostają ze sobą w związku;
- wzbogacenie nie ma podstawy prawnej²⁵³.

Pierwszą z nich jest przesłanka wzbogacenia, uznawana przez niektórych przedstawicieli doktryny za najważniejszą²⁵⁴. Do jej wypełnienia konieczny jest wzrost

²⁵¹ W. Serda, *Nienależne świadczenie*, Warszawa 1988, s. 17–18.

²⁵² *Ibidem*, s. 11–15.

²⁵³ W. Dubis [w:] E. Gniewek (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, Warszawa 2008, Legalis, art. 405.

²⁵⁴ P. Księżak [w:] K. Osajda (red. serii), W. Borysiak (red. tomu), *Kodeks cywilny...*, Legalis, art. 405.

majątku wzbogaconego. Przesłanka ta jest rozumiana wyłącznie w aspekcie majątkowym – wynika to z literalnego brzmienia art. 405 k.c., ze względu na wyrażone w nim wprost sformułowanie „korzyść majątkowa”. Musi ona zatem dać się określić w pieniądzu²⁵⁵. W ocenie W. Dubisa, sama potencjalna wymierzalność w pieniądzu powinna być rozumiana jako: „wszelkie polepszenie sytuacji prawnej w wymiarze bezpośrednio uwarunkowanym interesem ekonomicznym wzbogaconego”²⁵⁶. E. Łętowska wskazuje, że w jej zakres wchodzi zwiększenie aktywów oraz zmniejszenie pasywów. Autorka ta wymienia również nabycie prawa, rozszerzenie prawa oraz umocnienie prawa²⁵⁷. Podobny pogląd prezentuje P. Księżak, który stwierdza, że wzbogacenie może polegać na nabyciu lub rozszerzeniu prawa, a także na zmniejszeniu pasywów lub powstrzymaniu zwiększenia pasywów lub zmniejszenia aktywów. Aby uogólnić to zagadnienie, P. Księżak podaje, że wzbogacenie można przedstawić jako nabycie korzyści lub uniknięcie straty. Jednocześnie zwraca uwagę na brak możliwości wykazania wszystkich przypadków wzbogacenia²⁵⁸.

K. Mularski, dokonując analizy tej przesłanki, zwraca uwagę na dwa możliwe sposoby rozumienia pojęcia korzyści majątkowych uregulowanych w analizowanym przepisie. Pierwszy z nich – dotyczący szerokiego rozumienia korzyści majątkowych – uznaje za korzyść majątkową każde zwiększenie aktywów danego podmiotu. Podmiot, który taką korzyść uzyskał, musi być władny do dysponowania nią w sensie faktycznym. Możliwość taka wystąpi, jeżeli „żadne prawo przyrody nie wyklucza, aby to uczynił”²⁵⁹. Natomiast drugi sposób rozumienia tej przesłanki – nazwany przez K. Mularskiego wąskim rozumieniem – sprowadza się do uzyskania przez wzbogaconego prawa majątkowego. Korzyść ta miałaby być prawem podmiotowym wzbogaconego, którym może on swobodnie dysponować nie tylko w sensie faktycznym, ale i prawnym. Przy przyjęciu drugiego zakresu znaczeniowego korzyści mające jedynie naturę ekonomiczną czy też faktyczną nie mogą zostać uznane za „korzyści majątkowe” z art. 405 k.c. Przykładowo, autor ten podaje, że korzyść majątkowa

²⁵⁵ K. Kołakowski [w:] G. Bieniek (red.), *Komentarz do kodeksu cywilnego. Księga trzecia. Zobowiązania*, t. 1, Warszawa 2003, s. 198.

²⁵⁶ W. Dubis [w:] E. Gniewek (red.), *Kodeks cywilny...* Legalis, art. 405.

²⁵⁷ E. Łętowska, *Bezpodstawne wzbogacenie*, s. 66.

²⁵⁸ P. Księżak [w:] K. Osajda (red. serii), W. Borysiak (red. tomu), *Kodeks cywilny...*, Legalis, art. 405.

²⁵⁹ K. Mularski [w:] M. Gutowski (red.), *Kodeks cywilny*, t. 1..., s. 1531.

nie wystąpi w przypadku złodzieja rzeczy. Wynika to z niemożliwości zgodnego z prawem rozporządzania nią przez ten podmiot.

Kolejną przesłanką konieczną do zastosowania ochrony z instytucji bezpodstawnego wzbogacenia jest zubożenie. Przedstawiciele doktryny prawa cywilnego²⁶⁰ rozumieją przez to pojęcie wystąpienie szkody majątkowej. Ma ono jednak nieco inny zakres znaczeniowy niż w regulacjach normujących odszkodowanie. Konieczne jest przy występowaniu *lucrum cessans*, aby przypadły one wzbogaconemu, zaś dla roszczeń odszkodowawczych irrelevantne jest, czy przypadły one jakimkolwiek podmiotowi. Według E. Łętowskiej, pojęcie zubożenia należy rozumieć szerzej niż transfer majątkowy z majątku zubożonego. Obejmuje ono również utracone korzyści. Bez znaczenia jest fakt, czy w określonym stanie faktycznym zubożony rzeczywiście by je otrzymał. Przykładowo, brak eksploatacji własnego prawa przez zubożonego nie powoduje, że korzystanie z niego bez podstawy prawnej przez osobę trzecią nie będzie skutkowało wypełnieniem przesłanki zubożenia. Istotne jest tylko to, czy podmiot zubożony miał prawo odpłatnego zbycia lub zawarcia stosunku obligacyjnego – charakteryzującego się odpłatnością – których przedmiotem byłoby to prawo. Ważne jest ponadto, aby zubożenie to przybrało postać osiągniętej przez wzbogaconego realnej korzyści majątkowej²⁶¹.

Przedstawionego wyżej stanowiska E. Łętowskiej odnośnie do prawdopodobieństwa uzyskania korzyści nie podziela P. Mostowik. W ocenie tego autora, taka interpretacja prowadzi do zaostrzenia reżimu odpowiedzialności z bezpodstawnego wzbogacenia, gdyż *ratio legis* wprowadzenia do polskiego porządku prawnego tej instytucji jest uregulowanie posiłkowej, złagodzonej odpowiedzialności wzbogaconego²⁶².

Zdaniem P. Horosza, przesłankę zubożenia należy rozumieć jako wystąpienie uszczerbku na majątku zubożonego. Przy czym uszczerbek ten może polegać zarówno na zmniejszeniu jego aktywów, jak i na zwiększeniu pasywów²⁶³.

²⁶⁰ P. Mostowik [w:] A. Olejniczak (red.), *System Prawa Prywatnego*, t. 6, *Prawo zobowiązań – część ogólna*, Warszawa 2009, s. 246.

²⁶¹ E. Łętowska, *Bezpodstawne wzbogacenie*, s. 72.

²⁶² P. Mostowik [w:] A. Olejniczak (red.), *System Prawa Prywatnego*, t. 6..., s. 247.

²⁶³ P. Horosz [w:] M. Załucki (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 953.

P. Mostowik twierdzi, że za zubożenie należy uznać uszczerbek majątkowy. W tym przypadku konieczne jest wystąpienie szkody w znaczeniu odszkodowawczym. Ważne jest jednak, aby *lucrum cessans* przeszły na rzecz wzbogaconego²⁶⁴.

Odmienne stanowisko co do przesłanki zubożenia prezentuje P. Księżak, według którego nie jest ona wymagana przez ustawodawcę. Wynika to z literalnego brzmienia art. 405 k.c., gdyż ustawodawca posługuje się sformułowaniem: „uzyskał korzyść majątkową kosztem innej osoby”, a nie „z majątku innej osoby”. Wzbogacenie jednej osoby nie musi być powiązane z uszczerbkiem w majątku drugiego podmiotu, powinno jednak nastąpić jego kosztem. P. Księżak wskazuje przykład korzystania z rzeczy właściciela bez jego zgody. W takim przypadku nie będzie można stwierdzić żadnego ubytku w majątku właściciela oraz utracenia korzyści. Źródłem wzbogacenia była jednak sfera praw właściciela, co przemawiałoby za tym, że powyższa sytuacja może wypełniać przesłanki bezpodstawnego wzbogacenia. Jednocześnie autor ten stwierdza, że przy takim rozumieniu przesłanki zubożenia, zgodnie z którym hipotetyczna utracona korzyść również znajduje się w jej zakresie pojęciowym, należy uznać, iż jej zaistnienie jest konieczne. P. Księżak odmawia zatem przesłance zubożenia znaczenia normatywnego na gruncie art. 405 k.c. z uwagi na kwestię utraconych korzyści w stanach faktycznych, w których takie korzyści mogłyby zostać uzyskane jedynie hipotetycznie, a *in concreto* nigdy by do tego nie doszło²⁶⁵. Przykładem może być korzystanie bez podstawy prawnej z przedmiotu majątku właściciela, wykorzystywanego przez niego wyłącznie w celach konsumpcyjnych. Autor podaje również stan faktyczny, który może wystąpić w praktyce: użycie przez osobę trzecią roweru bez zgody właściciela. W takim przypadku nie występuje szkoda w ujęciu klasycznym²⁶⁶, jednak niemożliwe jest uznanie, że przesłanka zubożenia nie została spełniona²⁶⁷. P. Księżak sam jednak zauważa, że w większości przypadków problem ten jest jedynie pozorny, gdyż

²⁶⁴ P. Mostowik [w:] A. Olejniczak (red.), *System Prawa Prywatnego*, t. 6..., s. 306–307.

²⁶⁵ P. Księżak [w:] K. Osajda (red. serii), W. Borysiak (red. tomu), *Kodeks cywilny...*, Legalis, art. 405.

²⁶⁶ Należy jedynie tytułem przypomnienia wskazać, że część autorów, których poglądy były przywołane w rozprawie, łączyła pojęcie zubożenia ze szkodą, jaka musi wystąpić w przypadku roszczenia odszkodowawczego.

²⁶⁷ P. Księżak [w:] K. Osajda (red. serii), W. Borysiak (red. tomu), *Kodeks cywilny...*, Legalis, art. 405.

w konkretnych stanach faktycznych ustalenie, czy korzyść majątkowa została uzyskana kosztem podmiotu zubożonego, najczęściej nie jest kwestią sporną²⁶⁸.

W zakresie tego zagadnienia doktryna często korzysta z pojęć, które występują na gruncie odpowiedzialności odszkodowawczej. Taki zabieg interpretacyjny jest krytykowany przez K. Mularskiego, gdyż jego zdaniem nie powinno się używać kategorii właściwych dla szkody majątkowej do interpretacji instytucji bezpodstawnego wzbogacenia, skoro nawet bardzo skomplikowane sposoby wzbogacenia mogą być klasyfikowane jako zmniejszenie pasywów lub zwiększenia aktywów²⁶⁹.

Z przytoczonych poglądów doktrynalnych wynika sporny charakter przesłanki zubożenia. Interesującym zagadnieniem jest to, czy swoim zakresem znaczeniowym zubożenie obejmuje również korzyści majątkowe, które z dużym prawdopodobieństwem nie zostałyby uzyskane przez podmiot zubożony. Posługując się pewnym uogólnieniem, można stwierdzić, że odmówienie takiej interpretacji znaczenia prawnego prowadzi do sytuacji, gdy instytucji tej nie można stosować do nieuprawnionego użycia majątku prywatnego przez osoby trzecie. Analizy wymaga kwestia tego, czy – przy szerokim rozumieniu przesłanki zubożenia – taki stan faktyczny spowoduje, iż dany podmiot będzie miał możliwość skorzystania z roszczenia restytucyjnego. Zagadnienie to jest powiązane ze wzajemnym stosunkiem pomiędzy regulacjami dotyczącymi bezpodstawnego wzbogacenia oraz ochrony własności. Jest to w doktrynie i judykaturze kwestia dyskusyjna. Według niektórych autorów, przepisy normujące ochronę własności są *lex specialis* wobec regulacji o bezpodstawnym wzbogaceniu. Z tego powodu wypełnienie przesłanek skutkujących możliwością skorzystania z roszczeń petytoryjnych wyłącza w tym zakresie uprawnienie podmiotu do zastosowania roszczenia restytucyjnego²⁷⁰.

Niekiedy przyjmowane jest również bardziej liberalne stanowisko, zgodnie z którym trudności dowodowe w dochodzeniu roszczeń wynikających z ochrony własności skutkują możliwością skorzystania z ochrony przewidzianej w przepisach o bezpodstawnym

²⁶⁸ *Ibidem*.

²⁶⁹ K. Mularski [w:] M. Gutowski (red.), *Kodeks cywilny*, t. 1..., s. 1531.

²⁷⁰ K. Pietrzykowski [w:] K. Pietrzykowski (red.), *Kodeks cywilny*, t. 1, *Komentarz do artykułów 1–449¹¹*, Warszawa 2008, s. 1184.

wzbogaceniu²⁷¹. Niemniej nawet zwolennicy swobodnej konkurencji roszczeń restytucyjnych i rzeczowych zaznaczają: „O ile więc doktryna skłania się obecnie ku zbiegowi kondycji z roszczeniem windykacyjnym i innymi roszczeniami rzeczowymi, o tyle praktyka zajmuje stanowisko, iż roszczenia z bezpodstawnego wzbogacenia są wyłączone, gdy istnieje roszczenie prawnorzeczowe”²⁷².

Użycie cudzej rzeczy bez podstawy prawnej, nawet bez możliwości skorzystania przez właściciela z roszczenia restytucyjnego, nie sprawia zatem, że system prawny nie zapewnia mu ochrony. Należy ponadto zauważyć, że kodeks cywilny przewiduje także możliwość dochodzenia wynagrodzenia od podmiotu korzystającego bezprawnie z rzeczy, do której nie przysługiwał mu tytuł prawny²⁷³. W dość dużym uproszczeniu można więc uznać, że wynagrodzenie przysługujące właścicielowi za bezprawne korzystanie z jego rzeczy spełnia taką samą funkcję, jak wartość zaoszczędzonego wydatku przez wzbogaconego, która może być dochodzona przez zubożonego w ramach roszczenia z bezpodstawnego wzbogacenia²⁷⁴.

Kwestią problematyczną jest przy tym stosunek roszczeń rzeczowych do roszczeń restytucyjnych. Rozstrzygnięcie powyższego sporu nie jest jednak celem niniejszej rozprawy, a zatem należy w tym miejscu tylko zasygnalizować, że z przesłanką zubożenia związane są spory doktrynalne odnośnie do bardziej ogólnych zagadnień dotyczących bezpodstawnego wzbogacenia.

Niemniej, pomimo niejasności co do rozumienia przesłanki zubożenia, zastosowanie instytucji bezpodstawnego wzbogacenia zawsze musi się łączyć z ingerencją podmiotu trzeciego w sferę praw zubożonego. Podmiotowi przysługuje jakieś prawo, które zostało mu odebrane wskutek działania innego podmiotu, lub nie miał on możliwości uzyskania korzyści z tego prawa. Przy czym sam stopień prawdopodobieństwa uzyskania takich korzyści budzi kontrowersje wśród przedstawicieli doktryny.

²⁷¹ E. Łętowska, *Bezpodstawne wzbogacenie*, s. 56.

²⁷² *Ibidem*.

²⁷³ Art. 224–225 k.c.

²⁷⁴ Tak też SN w wyroku z 4.07.2012 r., I CSK 669/11, OSNC 2013, nr 3, poz. 38: „Nie może bowiem ulegać wątpliwości, że natura przewidzianego w art. 224 i 225 k.c. – ewentualnie w związku z art. 230 k.c. – tzw. roszczenia uzupełniającego o zapłatę wynagrodzenia za bezumowne korzystanie z cudzej nieruchomości jest przybliżona do roszczenia o zwrot bezpodstawnego wzbogacenia”.

Kolejną przesłanką niezbędną do powstania roszczenia z bezpodstawnego wzbogacenia jest związek pomiędzy zubożeniem a wzbogaceniem. Przy czym nie powinien on być rozumiany jako adekwatny związek przyczynowy, który jest konieczny chociażby przy roszczeniach odszkodowawczych²⁷⁵. W tym zakresie nieodzowna jest wspólna przyczyna zarówno zubożenia, jak i wzbogacenia. Czerpiąc z poglądów doktrynalnych, można wskazać, że pomiędzy tymi dwoma zdarzeniami musi zachodzić koincydencja²⁷⁶.

Należy zaznaczyć, że w ocenie niektórych przedstawicieli doktryny opisywana przesłanka nie występuje na gruncie art. 405 k.c. Przykładowo, P. Księżak stosuje w tej kwestii następującą argumentację: „Rzeczywiście z reguły, gdzie da się ustalić uszczerbek w majątku, można badać istnienie takiego związku. Tam jednak, gdzie nie ma zubożenia, nie ma również powiązania tego typu”²⁷⁷. Następnie autor ten dochodzi do wniosku, że przesłanką roszczenia kondykcijnego jest „ustalenie, że wzbogacenie ma swe źródło w prawach innego”²⁷⁸. Należy zwrócić uwagę na to, że P. Księżak wiąże brak konieczności wystąpienia tej przesłanki z brakiem uzasadnienia normatywnego dla przesłanki zubożenia. Zawsze jednak – jego zdaniem – musi wystąpić pewne powiązanie pomiędzy wzbogaceniem a prawem innej osoby. Wzbogacenie musi mieć swoje źródło w prawach innego podmiotu²⁷⁹. Opinie podające w wątpliwość znaczenie normatywne tej przesłanki są zatem jedynie konsekwencją niejasności związanych z przesłanką zubożenia.

Ostatnią przesłanką niezbędną do wystąpienia roszczenia restytucyjnego jest brak podstawy prawnej zdarzenia. Należy na początek stwierdzić, że brak podstawy prawnej nie powinien być mylony z niesłusznnością czy też z niesprawiedliwością uzyskanej korzyści majątkowej. Obecny stan prawny, w przeciwieństwie do poprzednio obowiązującego kodeksu zobowiązań²⁸⁰, odnosi się do braku podstawy prawnej, a nie do niesłusznności wzbogacenia.

²⁷⁵ Wyrok SN z 7.07.2017 r., V CSK 629/16, LEX nr 2352171.

²⁷⁶ T. Sokołowski [w:] A. Kidyba (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 3, *Zobowiązania. Część ogólna*, Warszawa 2010, s. 297; P. Horosz [w:] M. Załucki (red.), *Kodeks cywilny...*, s. 954.

²⁷⁷ P. Księżak [w:] K. Osajda (red. serii), W. Borysiak (red. tomu), *Kodeks cywilny...*, Legalis, art. 405.

²⁷⁸ *Ibidem*.

²⁷⁹ *Ibidem*.

²⁸⁰ Zgodnie z literalnym brzmieniem art. 123 nieobowiązującego już kodeksu zobowiązań z 27.10.1933 r.: „Kto niesłusznnie uzyskał korzyść z majątku innej osoby, obowiązany jest do wydania tej osobie uzyskanej korzyści w naturze, a gdyby to nie dało się skutecznie, do wydania wartości”. Ustawodawca odwołał się w tej regulacji *expressis verbis* nie do braku podstawy prawnej, lecz do niesłusznności wzbogacenia.

Taki sposób wnioskowania prezentuje tzw. techniczne rozumienie tej przesłanki i jest aktualnie w doktrynie dominujący²⁸¹. Odmienne zdanie w tej kwestii wyraża E. Łętowska, zdaniem której: „Mimo iż w polskiej doktrynie obecnie nie napotyka się poglądów broniących Stammlerowskiej koncepcji »bezpodstawności« jako niezgodności z »prawem słusznym« i mimo iż w orzecznictwie brak jest frontalnie sformułowanych orzeczeń popierających taką właśnie koncepcję, nawet w sytuacjach, gdy dochodzi do przesunięcia mającego podstawę w prawie formalnym, lecz aksjologicznie ocenianej jako naganna, nie jest ona w praktyce całkowicie przebrzmiała. Wniosek ten wynikać musi jednak wynikać z tego, co praktyka czyni, a nie z tego, co oficjalnie głosi”²⁸².

W doktrynie niekiedy wskazuje się również, że przesłanka braku podstawy prawnej wzbogacenia jest najbardziej skomplikowana spośród wszystkich przesłanek²⁸³. Rozważania dotyczące podstawy prawnej korzyści majątkowej można rozpocząć ogólnym stwierdzeniem, że brak podstawy prawnej wiąże się z brakiem tytułu prawnego, który legitymizowałby uzyskanie tej korzyści²⁸⁴. Konkretnie przysporzenie nie jest zatem prawnie usprawiedliwione. Zdaniem K. Mularskiego, podstawą prawną korzyści są przede wszystkim ustawa, konstytucyjne orzeczenie sądowe oraz decyzja administracyjna. W ujęciu szerszym jest to każde zdarzenie skutkujące uzyskaniem prawa przez dany podmiot²⁸⁵.

Tymczasem niektórzy przedstawiciele doktryny, opisując przesłankę braku podstawy prawnej, poprzestają jedynie na stwierdzeniu, że brak ten powinien być utożsamiany z sytuacją, gdy uzyskanie korzyści majątkowej nie jest skutkiem zastosowania przepisu ustawy, ważnej czynności prawnej, orzeczenia sądu lub decyzji administracyjnej²⁸⁶.

Pewne wątpliwości dotyczą wystąpienia podstawy prawnej, gdy korzyść majątkowa uzyskana przez jeden podmiot ma swoje źródło w pozaprawnych stosunkach społecznych,

²⁸¹ K. Mularski [w:] M. Gutowski (red.), *Kodeks cywilny*, t. 1..., s. 1535.

²⁸² E. Łętowska, *Bezpodstawne wzbogacenie*, s. 76.

²⁸³ K. Mularski [w:] M. Gutowski (red.), *Kodeks cywilny*, t. 1..., s. 1535.

²⁸⁴ E. Łętowska, *Bezpodstawne wzbogacenie*, s. 76.

²⁸⁵ K. Mularski [w:] M. Gutowski (red.), *Kodeks cywilny*, t. 1..., s. 1537.

²⁸⁶ K. Pietrzykowski [w:] K. Pietrzykowski (red.), *Kodeks cywilny*, t. 1..., s. 1139.

czyli w takim przypadku przejście majątkowe nie ma swojego źródła w ustawie, czynności prawnej, decyzji ani w orzeczeniu.

W ocenie K. Mularskiego, w takiej sytuacji nie można uznać, że doszło do wystąpienia podstawy prawnej korzyści majątkowych. Jeżeli korzyść majątkowa ma swoje oparcie jedynie w takim stosunku, wówczas znajdzie zastosowanie instytucja bezpodstawnego wzbogacenia, ponieważ przejście majątkowe, zdaniem tego autora, odbyło się bez podstawy prawnej²⁸⁷.

Inne zdanie w tej kwestii prezentuje E. Łętowska. Autorka ta twierdzi, że zakwalifikowanie uzyskania korzyści majątkowej w obrębie takiego rodzaju stosunku do bezpodstawnego wzbogacenia zakłada konieczność „skrupulatnego uwzględniania okoliczności konkretnego wypadku (czas świadczenia pracy, jej charakter, rodzaj, rozmiar, sytuację wewnątrz wspólnoty *quasi*-rodzinnej, oczekiwania wiążące się z jej istnieniem itd.)”²⁸⁸. Takiego poglądu nie można jednak zaaprobować. Podstawa prawna świadczenia musi wynikać z przepisu ustawy, czynności prawnej, decyzji administracyjnej albo orzeczenia sądowego. Tymczasem stosunki rodzinne lub stosunki nazywane przez E. Łętowską *quasi*-rodzinnymi dotyczą sytuacji faktycznej, a nie prawnej²⁸⁹.

Reasumując, do powstania roszczenia z bezpodstawnego wzbogacenia konieczne jest wystąpienie następujących przesłanek: wzbogacenie majątku jednej osoby kosztem drugiej, zdarzenia te, tj. zubożenie oraz wzbogacenie, muszą pozostawać ze sobą w związku oraz wzbogacenie odbywa się bez podstawy prawnej. Wzbogacenie jest rozumiane zarówno jako zwiększenie aktywów, jak i zmniejszenie pasywów podmiotu wzbogaconego. Sama natomiast przesłanka zubożenia wywołuje spory co do jej rozumienia wśród przedstawicieli doktryny.

²⁸⁷ „Na gruncie przyjętego sposobu rozumienia pojęcia podstawy prawnej nie można uznać trafności poglądu, według którego podstawą wzbogacenia może być także istniejący (pozaprawny) stosunek społeczny między danymi podmiotami (a nie jedynie stosunek prawny, np. dobrowolna pomoc świadczona bliskim; tak T. Sokołowski, w: Kidyba, Komentarz KC, t. III, cz. 1, 2014, s. 347). W praktyce orzeczniczej chodzi przede wszystkim o konkubiny. Stosunki takie *ex definitione* nie mają charakteru prawnego, a więc uznanie ich za prawną podstawę określonych przesunięć majątkowych natychmiast prowadziłoby do sprzeczności. Wzbogacenie (najczęściej, czy zgoła niemal zawsze przybierające w takich sytuacjach postać świadczenia w rozumieniu art. 410 KC) będzie więc z konieczności bezpodstawne” (K. Mularski [w:] M. Gutowski (red.), *Kodeks cywilny*, t. 1..., s. 1536–1537).

²⁸⁸ E. Łętowska, *Bezpodstawne wzbogacenie*, s. 71.

²⁸⁹ Tak też A. Szlęzak: „Można bowiem zaryzykować twierdzenie, iż fakt, że zubożony i wzbogacony są równocześnie partnerami ze związku nieformalnego, nie powoduje, by sytuacja prawna tych osób różniła się od sytuacji zubożonego i wzbogaconego niebędących konkubentami. Chodzi przy tym – podkreślmy – o sytuację prawną, nie zaś sytuację faktyczną” (A. Szlęzak, *Konkubinaty a bezpodstawne wzbogacenie. Uwagi na tle judykatury Sądu Najwyższego*, RPEiS 1989, nr 3, s. 109–110).

W pewnym uogólnieniu można stwierdzić, że sprowadza się ona do ingerencji podmiotu trzeciego w sferę praw uprawnionego. Związek pomiędzy tymi zdarzeniami powinien być rozumiany nie jako adekwatny związek przyczynowy, lecz jako koincydencja. Brak podstawy prawnej wzbogacenia może być natomiast utożsamiany z brakiem tytułu prawnego legitymizującego uzyskaną korzyść.

2.3. Brak podstawy prawnej wzbogacenia – czynność prawna oraz akt administracyjny

2.3.1. Brak podstawy prawnej wzbogacenia wynikający z czynności prawnej

Przedmiot badawczy rozprawy determinuje dalsze rozważania dotyczące braku podstawy prawnej wynikającej z czynności prawnej lub z aktu administracyjnego. Zagadnienie to jest szczególnie ważne, ponieważ transfer majątkowy pomiędzy podatnikiem ekonomicznym i formalnym, z którego wynika nadpłata podatkowa na gruncie prawa cywilnego, można powiązać z występującą pomiędzy stronami czynnością prawną. Istniejąca pomiędzy stronami czynność prawna może być źródłem zawyżonego lub nienależnego podatku. Nadpłata może być ponadto wynikiem działania administracji podatkowej, a także skutkiem wydania wadliwej decyzji podatkowej.

Z przedstawionych wyżej rozważań można wysnuć wniosek, że podstawa prawna uzyskania korzyści majątkowej może wynikać z czynności prawnej. Przesłanka braku podstawy prawnej w bezpodstawnym wzbogaceniu zostanie spełniona, gdy czynność prawna, której efektem jest przysporzenie, okaże się nieważna lub nieskuteczna²⁹⁰. Cel niniejszej rozprawy przemawia za tym, aby ograniczyć analizę w tym zakresie jedynie do nieważnej czynności prawnej. Wynika to z faktu, że zdaniem niektórych przedstawicieli judykatury w obrębie prawa cywilnego nadpłata podatku może skutkować sankcją nieważności czynności cywilnoprawnej w części obejmującej nadpłatę²⁹¹.

Ustawodawca wprowadził w art. 58 k.c. do systemu prawnego sankcję nieważności czynności cywilnoprawnej. Przepis ten ma następujące brzmienie:

²⁹⁰ E. Łętowska, *Bezpodstawne wzbogacenie*, s. 80.

²⁹¹ Wyrok SN z 27.02.2014 r., V CK 293/03, OSNC 2005, nr 3, poz. 51; wyrok SA w Białymstoku z 21.09.2018 r., I AGa 122/18, LEX nr 2574888.

„§ 1. Czynność prawna sprzeczna z ustawą albo mająca na celu obejście ustawy jest nieważna, chyba że właściwy przepis przewiduje inny skutek, w szczególności ten, iż na miejsce nieważnych postanowień czynności prawnej wchodzi odpowiednie przepisy ustawy.

§ 2. Nieważna jest czynność prawna sprzeczna z zasadami współżycia społecznego.

§ 3. Jeżeli nieważnością jest dotknięta tylko część czynności prawnej, czynność pozostaje w mocy co do pozostałych części, chyba że z okoliczności wynika, iż bez postanowień dotkniętych nieważnością czynność nie zostałaby dokonana”.

Polskie prawo przewiduje swobodę kształtowania stosunków prawnych pomiędzy podmiotami prawa cywilnego, czemu daje wyraz art. 353¹ k.c.²⁹² Swoboda ta nie jest jednak nieograniczona. Naruszenie poprzez czynność prawną ustawy skutkuje nieważnością tej czynności. Sankcja nieważności wystąpiłaby również wtedy, gdyby celem takiej czynności prawnej było obejście ustawy lub byłaby ona sprzeczna z zasadami współżycia społecznego. W doktrynie uznaje się, że bezwzględna nieważność czynności prawnej charakteryzuje się następującymi cechami:

- nieważność występuje *ab initio* oraz *ex lege*;
- nieważna czynność prawna nie wywołuje skutków prawnych w niej zamierzonych²⁹³.

Należy przy tym zaznaczyć, że pomimo braku osiągnięcia zamierzonych w takiej czynności skutków prawnych nie jest ona całkowicie pozbawiona znaczenia prawnego. Może bowiem wywrzeć skutki prawne przewidziane przez konkretne przepisy²⁹⁴. Efektem nieważnej czynności prawnej może być chociażby powstanie roszczeń odszkodowawczych lub roszczeń z regulacji dotyczących bezpodstawnego wzbogacenia. Zdaniem Z. Radwańskiego, powyższe skutki prawne nie są bezpośrednim rezultatem wystąpienia nieważnej czynności prawnej. Obowiązek zwrotu korzyści jest bowiem powiązany z bezpodstawnie uzyskaną korzyścią, „a nieważność czynności prawnej wskazana została tylko jako jedna z przyczyn bezpodstawności przysporzenia”²⁹⁵.

²⁹² „Strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego”.

²⁹³ P. Sobolewski [w:] K. Osajda (red. serii), W. Borysiak (red. tomu), *Kodeks cywilny*..., Legalis, art. 58, pkt 11.

²⁹⁴ Z. Radwański [w:] Z. Radwański (red.), *System Prawa Prywatnego*, t. 2, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2002, s. 427.

²⁹⁵ *Ibidem*, s. 436.

To, że czynność prawna sprzeczna z ustawą jest obarczona sankcją nieważności, ustawodawca wskazuje na samym początku art. 58 § 1 k.c. Istotne jest jednak to, że reguła zawarta w tym artykule dotyczy przepisów bezwzględnie wiążących²⁹⁶. Przepisy względnie obowiązujące – co wynika z ich charakteru – nie mogą w przypadku odmiennych postanowień stron wyrażonych w czynności prawnej skutkować jej nieważnością²⁹⁷. Sankcje nieważności wywołuje również sprzeczność czynności prawnej z przepisami semiimperatywnymi²⁹⁸.

Z perspektywy tej rozprawy niezwykle ważną kwestią jest wpływ niezgodności czynności prawnej z przepisami o charakterze *iuris cogentis* innej gałęzi prawa na wypełnienie przesłanki sprzeczności z ustawą z art. 58 § 1 k.c. W doktrynie jednoznacznie uznaje się, że naruszenie norm innej gałęzi prawa może skutkować nieważnością czynności prawnej. Taki wniosek wynika z poglądu, zgodnie z którym system prawa tworzy spójną całość, a zatem niemożliwy jest stan, w którym działania zakazane przez ustawodawcę na gruncie innych gałęzi prawa byłyby przedmiotem ważnych czynności prawnych²⁹⁹. Należy przy tym zwrócić uwagę, że nie każde naruszenie norm innej gałęzi prawa będzie skutkowało sankcją nieważności. Jedynie naruszenie przez czynność prawną normy innej gałęzi prawa, której celem jest zapobieżenie powstawaniu stosunków prawnych ją naruszających, prowadzi do nieważności tej czynności³⁰⁰. Takie stanowisko zajął również SN w wyroku z 26.11.2002 r.: „Przyjmuje się zgodnie, że zakazy dokonywania czynności prawnych mogą wynikać z norm prawa publicznego, w szczególności prawa administracyjnego, a w razie ich naruszenia stosuje się właściwe dla nich sankcje określone w odpowiednich gałęziach prawa. Jeżeli jednak cel takiej normy wskazuje, że ma ona zapobiegać ukształtowaniu się stosunku cywilnoprawnego sprzecznego z nią, wówczas należy przyjąć, iż czynność prawna jest bezwzględnie nieważna na podstawie art. 58 § 1 k.c.”³⁰¹. Jeżeli, przykładowo, ustawodawca

²⁹⁶ M. Gutowski, *Nieważność czynności prawnej*, Warszawa 2017, s. 230.

²⁹⁷ M. Safjan [w:] K. Pietrzykowski (red.), *Kodeks cywilny*, t. 1, *Komentarz do artykułów 1–449¹¹*, Warszawa 2008, s. 315–316.

²⁹⁸ Wyrok SA w Katowicach z 17.11.2020 r., I ACa 358/19, LEX nr 3120058.

²⁹⁹ M. Gutowski, *Nieważność czynności prawnej*, s. 260.

³⁰⁰ *Ibidem*, s. 261.

³⁰¹ Wyrok SN z 26.11.2002 r., V CKN 1445/00, OSNC 2004, nr 3, poz. 47.

w innych gałęziach prawa normuje konieczność uzyskania konkretnego aktu administracyjnego przed dokonaniem danej czynności prawnej, to taki obowiązek może właśnie świadczyć o wspomnianym celu zapobieżenia ukształtowania stosunku cywilnoprawnego, jeżeli przed jego dokonaniem nie uzyskano wspomnianego aktu. Taka regulacja nie przesądza jednak w sposób automatyczny o nieważności czynności prawnej dokonanej bez uzyskania przedmiotowego aktu. Niemniej, jeżeli jest ona podyktowana ochroną podmiotów prawa, wówczas można sądzić, że jej naruszenie skutkuje koniecznością obarczenia tej czynności sankcją nieważności³⁰². W doktrynie prezentowany jest również pogląd, że czynność prawna sprzeczna z normą innej gałęzi prawa jest obarczona sankcją nieważności, jeżeli dana norma konstruuje czynność prawną³⁰³.

Według SN, nieważna jest również czynność prawna zawarta przez podmiot, który zgodnie z przepisami prawa nie był uprawniony do jej zawarcia. W jednej ze swoich uchwał SN ustalił, że jeśli zawarto umowę o zarządzanie nieruchomością przez podmiot, który nie posiada odpowiedniej licencji, to z perspektywy odpowiedzialności karnoskarbowej taka czynność prawna jest nieważna, bo „skoro ustawa przewiduje sankcje za samo prowadzenie bez licencji działalności zawodowej w zakresie zarządzania nieruchomościami, nie można przyjąć, że umowa o zarządzanie nieruchomością jest ważna. [...]. W ramach dążenia do uzyskania systemowej spójności trzeba bowiem założyć, że ustawodawca zsynchronizował środki ochrony prawnokarnej z cywilnoprawnymi instrumentami kształtowania profesjonalnej obsługi w zakresie zarządzania nieruchomościami”³⁰⁴.

Innym przykładem może być czynność prawna, która narusza przepisy ustawy z 2.10.2003 r. o biokomponentach stosowanych w paliwach ciekłych i biopaliwach ciekłych³⁰⁵, regulującej zakres podmiotów, jakie mogą dokonywać określonych w tym akcie

³⁰² „Powstaje oczywiście pytanie, czy celem przepisów wymagających uzyskanie przez ubezpieczyciela zezwolenia Ministra Finansów na ubezpieczenie kredytów i udzielenie gwarancji ubezpieczeniowych jest zapobieganie kształtowaniu się stosunków cywilnoprawnych, tj. zawieraniu umów ubezpieczenia kredytu względnie udzielenie gwarancji ubezpieczeniowej kredytu, bez tego zezwolenia. Należy na nie odpowiedzieć pozytywnie. Zarówno w interesie kredytodawcy, jak i kredytobiorcy leży, aby ubezpieczenie kredytu bądź udzielenia gwarancji ubezpieczenia dokonał zakład ubezpieczeń, który ma zezwolenie na prowadzenie działalności ubezpieczeniowej w tej dziedzinie, w przeciwnym razie takie czynności prawne są nieważne. W konsekwencji, stanowisko Sądu Apelacyjnego w tym przedmiocie jest trafne” (wyrok SN z 26.11.2002 r., V CKN 1445/00, OSNC 2004, nr 3, poz. 47).

³⁰³ M. Gutowski, *Nieważność czynności prawnej*, s. 254.

³⁰⁴ Uchwała SN z 17.07.2007 r., III CZP 69/07, OSNC 2008, nr 9, poz. 99.

³⁰⁵ Dz.U. Nr 199, poz. 1934 ze zm.

prawnym czynności. Naruszenie postanowień powyższej ustawy może sprawić, że dana czynność prawna będzie obciążona sankcją nieważności. *Ratio legis* takiego rozwiązania normatywnego wynika z faktu, że przedmiotowe regulacje mają na celu ochronę interesu społecznego. Sąd Najwyższy w ramach tego zagadnienia stwierdził, co następuje: „Przepisy ustawy służą ochronie ww. interesów i ich celem jest wymuszenie na stronach stosunku prawnego zachowania korzystnego dla grup społecznych objętych działaniem ustawy. W konsekwencji przepisy ustawy o biopaliwach są przepisami bezwzględnie obowiązującymi, wobec czego umowy mające na celu dostarczenie wytwórcy lub producentowi komponentów lub biokomponentów sprzecznie z przepisami ustawy są nieważne”³⁰⁶.

Sąd Najwyższy doszedł również do przekonania o nieważności czynności prawnych, które miałyby naruszać zakaz obciążania nieodpłatnym użytkowaniem nieruchomości skarbowych i samorządowych przez inne podmioty niż Skarb Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, wynikający z art. 14 ust. 2 ustawy z 21.08.1997 r. o gospodarce nieruchomościami. Opowiadając się za zastosowaniem w takim przypadku cywilnoprawnej sankcji nieważności, Sąd uznał, że zapewnia ona rzeczywistą ochronę właścicielom nieruchomości skarbowych lub samorządowych³⁰⁷.

W zakresie pominięcia obligatoryjnej procedury przetargowej SN wskazał, że sankcja nieważności może wynikać z przepisu, który taką sankcję *expressis verbis* przewiduje³⁰⁸, lub z funkcji ochronnej, jaką procedura ta ma pełnić wobec mienia publicznego³⁰⁹.

Przez długi czas w judykaturze istniał spór odnośnie do tego, czy ważna jest czynność prawna prowadząca do użycia wywłaszczonej nieruchomości niezgodnie z celem decyzji wywłaszczeniowej³¹⁰. Brak realizacji celu wywłaszczenia ma skutek prawny w postaci

³⁰⁶ Wyrok SN z 21.12.2010 r., III CSK 47/10, LEX nr 738108.

³⁰⁷ Uchwała SN z 20.10.2010 r., III CZP 70/10, OSNC 2011, nr 4, poz. 43.

³⁰⁸ Wyrok SN z 16.06.2016 r., V CSK 662/15, LEX nr 2097797.

³⁰⁹ Wyrok SN z 21.11. 2003 r., V CK 12/03, LEX nr 106591.

³¹⁰ „Umowa o oddanie w użytkowanie wieczyste nieruchomości, zawarta na podstawie art. 208 ust. 1 u.g.n. z naruszeniem prawa poprzedniego właściciela do jej zwrotu, wskazanego w art. 136 ust. 3 u.g.n., jest nieważna, stosownie do art. 58 § 1 k.c.” (wyrok SN z 28.05.2014 r., I CSK 400/13, LEX nr 1532676); „Umowa, na podstawie której wywłaszczona nieruchomość została oddana w użytkowanie wieczyste, nie jest – inaczej niż przyjął Sąd Apelacyjny – nieważna z powodu jej zawarcia z naruszeniem obowiązku zwrotu poprzedniemu właścicielowi lub jego następcy prawnemu” (wyrok SN z 21.06.2007 r., IV CSK 81/07, OSNC-ZD 2008, nr 2, poz. 40).

uprawnienia pierwotnego właściciela do żądania zwrotu takiej nieruchomości zgodnie z przepisami u.g.n. Spór ten został zakończony uchwałą z 15.09.2015 r., w której SN opowiedział się za ważnością takiej czynności prawnej. Na samym początku swoich rozważań Sąd stwierdził: „Artykuł 47 ust. 4 u.g.n. wykładany łącznie z art. 69 ust. 1 u.g.n. uzasadnia twierdzenie, że hipoteza odtworzonej z nich normy wskazuje jako adresata Skarb Państwa albo gminę, a dyspozycja określa zachowanie tego adresata. Zachowanie to nie polega jednak na obowiązku przestrzegania zakazu użycia wywłaszczonej nieruchomości na inny cel niż cel wywłaszczenia, a więc na powstrzymywaniu się z takim jej użyciem, lecz na obowiązku poinformowania byłego właściciela lub jego następcy o możliwości zwrotu wywłaszczonej nieruchomości z powodu zbędności na cel wywłaszczania – co ma miejsce także wtedy, gdy z powodu tej zbędności adresat normy zamierza nieruchomość sprzedać lub ustanowić prawo użytkowania wieczystego – oraz na obowiązku zwrócenia nieruchomości w razie wyrażenia takiej woli przez uprawnionego”³¹¹. Następnie SN wskazał, że przepisy u.g.n. udzieliły ochrony wywłaszczonemu i skonstruowały roszczenie, które może on skierować przeciwko Skarbowi Państwa lub gminie.

Niemniej regulacje u.g.n. nie ograniczają kompetencji właściciela w wykonywaniu uprawnień z art. 140 k.c. Brak sankcji nieważności analizowanej czynności prawnej SN wywiódł z następujących przyczyn. Naruszenie przez Skarb Państwa lub gminę obowiązku poinformowania o możliwości żądania zwrotu nieruchomości nie uzasadnia sankcji wobec osoby trzeciej, która na mocy umowy nabyła nieruchomość. Przedmiotowe obowiązki organu sytuują się ponadto poza treścią czynności prawnej i nie mają wpływu na jej treść. Nawet przy uznaniu, że w niektórych sytuacjach sankcja nieważności może być wywiedziona w przypadku naruszenia norm, które nie oddziałują w sposób bezpośredni na treść i cel czynności prawnych, są to sytuacje wyjątkowe. Wniosek taki jest wywodzony z autonomii woli stron, mającej charakter nadrzędny w ramach norm prawa prywatnego.

Należy także uwzględnić proporcjonalność sankcji nieważności. Korzystając z wykładni prokonstytucyjnej, w tym do art. 31 ust. 3 Konstytucji, SN uznał, że *de lege lata* właściwa jest wykładnia, zgodnie z którą naruszenie postanowień wynikających z u.g.n.

³¹¹ Uchwała SN z 15.09.2015 r., III CZP 107/14, OSNC 2016, nr 2, poz. 16.

spotka się z odpowiedzialnością odszkodowawczą Skarbu Państwa lub gminy, nie zaś z sankcją nieważności³¹².

Również naruszenie przez czynność prawną norm prawa karnego nie zawsze skutkuje sankcją nieważności wynikającą z postanowień art. 58 § 1 k.c.³¹³

Czynności prawne sprzeczne z orzeczoną wobec danego podmiotu zakazem sądu karnego nie mogą być uznane za nieważne, gdyż art. 58 § 1 k.c. dotyczy sprzeczności z ustawą, a nie z orzeczeniem sądowym³¹⁴. W wyroku z 13.03.2015 r. SN ustalił, że nawet gdyby dokonywanie umów doprowadziło do skazania wyrokiem karnym pozwanego z uwagi na ich zawieranie w celu udaremnienia prowadzonej przeciwko niemu egzekucji, to nie prowadzi to do zastosowania sankcji nieważności wobec tych umów. Wniosek taki wynika z konieczności ochrony osób, których dotyczą skutki prawne zawartych umów. Sąd Najwyższy wskazał ponadto, że właściwym instrumentem prawnym jest w takiej sytuacji skarga pauliańska³¹⁵.

Można zatem stwierdzić, że czynność prawna będzie obarczona sankcją nieważności, jeżeli przepisy innej gałęzi prawa bezpośrednio wpływają na treść stosunku prawnego. Zastosowanie sankcji nieważności możliwe jest również wtedy, gdy taki bezpośredni wpływ nie wystąpi. W takich sytuacjach za nieważnością czynności prawnej mogą przemawiać szczególnie ważne wartości obecne w polskim porządku prawnym. Niemniej, rozważając ewentualne wypełnienie hipotezy art. 58 § 1 k.c., należy mieć na uwadze zasadę proporcjonalności oraz nadrzędną zasadę autonomii woli w obrębie prawa prywatnego.

2.3.2. Brak podstawy prawnej wzbogacenia wynikający z czynności administracyjnej

Bezpodstawne wzbogacenie może być również skutkiem wydania decyzji administracyjnej. Jeżeli przesunięcie majątkowe pomiędzy podmiotami prawa cywilnego ma swoją podstawę w decyzji administracyjnej, wówczas na gruncie prawa prywatnego taka

³¹² *Ibidem*.

³¹³ M. Gutowski [w:] M. Gutowski (red.), *Kodeks cywilny*, t. 1..., s. 361 wraz ze wskazanym tam orzecnictwem.

³¹⁴ Wyrok SN z 10.08.2016 r., II KK 113/16, LEX nr 2122487.

³¹⁵ Wyrok SN z 13.03.2015 r., III CSK 224/14, LEX nr 1682210.

decyzja jest wiążąca, a przez to sąd powszechny nie może odmówić jej zastosowania i rozstrzygnąć o zasadności roszczenia z bezpodstawnego wzbogacenia³¹⁶. W doktrynie pojawiają się również odmienne poglądy co do tego zagadnienia³¹⁷.

Zdaniem E. Łętowskiej, sąd powszechny może zasądzić zwrot bezpodstawnego wzbogacenia nawet w sytuacji, gdy wzbogacenie pozwanego ma oparcie w decyzji administracyjnej, przy czym przedmiotowa decyzja musi być w oczywisty sposób nieważna. Należy jednak wskazać, że sąd uznaje za nieważną wyłącznie decyzję wydaną przez niewłaściwy organ lub bez zastosowania wymaganych przez prawo procedur. Akty administracyjne, które nie są obarczone tak poważnymi wadami, powinny być wzruszane w drodze procedury administracyjnej. Dopiero ich ewentualne uchylenie lub stwierdzenie nieważności umożliwia dochodzenie roszczeń z bezpodstawnego wzbogacenia³¹⁸. Takiego rozwiązania nie aprobuje P. Księżak, który stwierdza jedynie: „Specyficzną odmianą działania osoby trzeciej będzie działanie władzy publicznej [...]. Mieści się tutaj również błędne merytorycznie orzeczenie sądu lub akt administracyjny. Warunkiem dochodzenia zwrotu takiego wzbogacenia jest jednak w takich wypadkach uchylenie lub zmiana orzeczenia stanowiącego podstawę wzbogacenia”³¹⁹.

Co do zasady, można jednak uznać, że doktryna w miarę jasno wskazuje, iż akt administracyjny legitymizuje korzyść majątkową, zaś jego wzruszenie wypełnia przesłankę braku podstawy prawnej, natomiast w starszym ustawodawstwie – przesłankę niesłuszności wzbogacenia³²⁰.

W judykaturze pojawia się również pogląd, zgodnie z którym zubożony ma możliwość dochodzenia roszczenia z bezpodstawnego wzbogacenia będącego skutkiem obowiązywania aktu administracyjnego jedynie w sytuacji, gdy taki akt został wyeliminowany z obrotu

³¹⁶ Tak też orzecznictwo: „Za utrwalone w orzecznictwie Sądu Najwyższego trzeba uznać stanowisko, że sąd w postępowaniu cywilnym jest związany ostateczną decyzją administracyjną, i to niezależnie od jej deklaratywnego czy konstytutywnego charakteru oraz od charakteru sprawy, w której została wydana” (wyrok SN z 11.12.2008 r., IV CSK 302/08, LEX nr 477574). Podobne stanowisko prezentowane jest również w doktrynie. Por. np. P. Księżak [w:] K. Osajda (red. serii), W. Borysiak (red. tomu), *Kodeks cywilny...*, Legalis, art. 405.

³¹⁷ K. Mularski [w:] M. Gutowski (red.), *Kodeks cywilny*, t. 1..., s. 1536.

³¹⁸ E. Łętowska, *Bezpodstawne wzbogacenie*, s. 79.

³¹⁹ P. Księżak [w:] K. Osajda (red. serii), W. Borysiak (red. tomu), *Kodeks cywilny...*, Legalis, art. 405.

³²⁰ R. Trzaskowski [w:] J. Gudowski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 3, *Zobowiązania. Część ogólna*, Warszawa 2018, s. 444.

prawnego wskutek zastosowania odpowiedniej procedury administracyjnej³²¹. Przykładem odmiennego stanowiska w tej sprawie może być chociażby treść uchwały SN z 27.04.1995 r.: „Sąd Najwyższy uznaje za celowe stwierdzić, że pobranie odszkodowania w wykonaniu nieważnej decyzji administracyjnej oznacza, iż doszło do spełnienia świadczenia nienależnego w rozumieniu art. 410 § 2 k.c. W takim bowiem stanie rzeczy podstawa świadczenia była nieważna. Przepisy o nienależnym świadczeniu mają zastosowanie także wówczas, gdy osoba spełniająca świadczenie nie była do tego zobowiązana, mimo treści aktu administracyjnego. Ogólnie, przepisy o bezpodstawnym wzbogaceniu należy stosować m.in. wtedy, gdy nie ma innego środka prawnego, przy wykorzystaniu którego możliwe byłoby przywrócenie równowagi majątkowej, naruszonej bez prawnego uzasadnienia. [...] decyzja administracyjna, na podstawie której doszło do wypłaty, dotknięta została nieważnością z powodu braku podstawy prawnej do jej wydania”³²².

W kwestii bezpodstawnego wzbogacenia będącego skutkiem decyzji administracyjnej można dokonać podziału aktów administracyjnych na deklaratywne oraz konstytutywne. W doktrynie pojawił się w tym zakresie pogląd, zgodnie z którym jedynie konstytutywny akt administracyjny skutkuje powstaniem podstawy prawnej wzbogacenia. Akty o charakterze wyłącznie deklaratywnym nie tyle stwarzają podstawę prawną wzbogacenia, ile ją tylko potwierdzają³²³. Z tego stanowiska można wywnioskować, że akt jedynie deklaracyjny, błędnie potwierdzający podstawę prawną, która zgodnie z przepisami prawa publicznego nie występuje, nie może prowadzić do powstania podstawy prawnej w myśl przepisów regulujących instytucję bezpodstawnego wzbogacenia. Lecz jak stwierdza K. Mularski, który prezentuje takie właśnie stanowisko: „Prawomocny wyrok deklaracyjny, pomijając możliwość jego wzruszenia, przesądza jednak istnienie takiej materialnej podstawy. Różnica

³²¹ „Skarżący pomijają, że decyzja o stwierdzeniu wydania decyzji z naruszeniem prawa (art. 158 § 2 k.p.a.) różni się zasadniczo od decyzji stwierdzającej nieważność. Ta ostatnia eliminuje bowiem z obrotu prawnego wadliwą decyzję oraz znosi jej skutki prawne, natomiast, co wymaga podkreślenia, pierwsza pozostawia ją w obrocie prawnym (niezgodność decyzji z prawem ma tylko znaczenie dla wystąpienia z roszczeniem odszkodowawczym).

Ze względu na obowiązywanie decyzji administracyjnej, która legła u podstaw przekazania pozwanej działek powstałych z nieruchomości M. M. i związanie Sądu w postępowaniu cywilnym stanem prawnym wynikającym z osnowy tej decyzji, nie można przyjąć, jak zasadnie uznał Sąd Apelacyjny, że odpadła podstawa prawna dokonanego przysporzenia. Dopiero odpadnięcie tej podstawy pozwala natomiast uznać korzyść za uzyskaną bez podstawy prawnej, co stanowi konieczną przesłankę zobowiązania z bezpodstawnego wzbogacenia” (wyrok SN z 14.02.2019 r., IV CSK 575/17, LEX nr 2620285).

³²² Uchwała SN z 27.04.1995 r., III CZP 46/95, OSNC 1995, nr 7–8, poz. 114.

³²³ K. Mularski [w:] M. Gutowski (red.), *Kodeks cywilny*, t. 1.

poglądów w tym zakresie zdaje się więc nie prowadzić do żadnych praktycznych konsekwencji”³²⁴. Inne stanowisko odnośnie do tego zagadnienia zajmuje chociażby P. Księżak³²⁵.

Za zasadnością wniosku o stworzeniu podstawy prawnej wskutek wydania aktu administracyjnego – czy to konstytutywnego, czy deklaratywnego – przemawia następująca argumentacja. W zakresie decyzji administracyjnych niezwykle ważny jest art. 16 k.p.a. oraz art. 128 o.p. Przepisy te mają w zasadzie analogiczne brzmienie i wprowadzają do porządku prawnego zasadę trwałości decyzji administracyjnych oraz podatkowych. Zgodnie z tymi regulacjami, wzruszenie decyzji ostatecznych jest możliwe jedynie w wyniku zastosowania specjalnych procedur służących takiemu celowi. *Ratio legis* tych regulacji jest zapewnienie spójności systemu prawnego³²⁶. Wywodzi się z nich, że sąd cywilny jest związany w postępowaniu decyzją ostateczną. Jedynym wyjątkiem od tej zasady jest decyzja „bezwzględnie nieważna”. Z powodu rażącej wady taki akt w ogóle nie może zostać uznany za decyzję administracyjną³²⁷.

Uznanie, że decyzja deklaratoryjna nie tworzy podstawy prawnej w rozumieniu art. 405 k.c., nie ma w zasadzie żadnego znaczenia prawnego. Wynika to z faktu, że do wzruszenia zarówno decyzji deklaratywnej, jak i konstytutywnej należy zastosować odpowiednią procedurę, aby można było dochodzić wynikającego z nich bezpodstawnego wzbogacenia. Taki wniosek wyciągają nawet ci przedstawiciele doktryny, którzy prezentują pogląd, że decyzje deklaratywne nie tworzą podstawy prawnej³²⁸.

Jeżeli bezpodstawne wzbogacenie jest skutkiem wydania aktu administracyjnego, ważnym zagadnieniem jest również wpływ regulacji odnoszących się do zwrotu świadczeń umiejscowionych w aktach normatywnych innych gałęzi prawa niż prawo cywilne. Często bowiem ewentualny zwrot takich świadczeń po wzruszeniu tych aktów wynika z przepisów szczególnych. Przede wszystkim należy stwierdzić, że uregulowanie zwrotu świadczenia na gruncie publicznoprawnym oczywiście nie powoduje, iż nie znajdą zastosowania przepisy

³²⁴ *Ibidem*.

³²⁵ P. Księżak [w:] K. Osajda (red. serii), W. Borysiak (red. tomu), *Kodeks cywilny...*, Legalis, art. 405.

³²⁶ Wyrok TK z 12.05.2015 r., P 46/13, OTK-A 2015, nr 5, poz. 62.

³²⁷ Wyrok SN z 21.09.2018 r., V CSK 589/17, LEX nr 2559455.

³²⁸ K. Mularski [w:] M. Gutowski (red.), *Kodeks cywilny*, t. 1..., s. 1537.

cywilnoprawne. Można przytoczyć w tym zakresie stanowisko E. Łętowskiej, według której przepisy publicznoprawne stanowią wówczas *lex specialis* wobec regulacji normujących obowiązek zwrotu bezpodstawnego wzbogacenia³²⁹.

Nieco innym zagadnieniem jest brak regulacji dotyczących zwrotu świadczeń spełnionych w zamiarze uiszczenia świadczenia publicznoprawnego. W judykaturze pojawiają się poglądy, że przepisów normujących bezpodstawne wzbogacenie nie stosuje się w zakresie tych stosunków, w których państwo działa w sferze *imperium*³³⁰. Nie należy jednak sprowadzać tego zagadnienia jedynie do prostego stwierdzenia o niedopuszczalności stosowania roszczenia restytucyjnego w przypadku takich świadczeń, jeżeli przepisy publicznoprawne nie przewidują procedury ich zwrotu. Można bowiem wskazać w tym zakresie pogląd, zgodnie z którym brak regulacji dotyczących zwrotu nienależnie pobranych świadczeń publicznoprawnych uprawnia do zastosowania roszczeń z przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu³³¹. Podobne stanowisko zostało przedstawione również przez E. Łętowską: „Bywają też sytuacje, gdy reżim szczególny przewidziany przez prawo publiczne nie przewiduje specjalnych postanowień na wypadek zwrotu należności wypłaconych bezpodstawnie, zadowalając się tylko stwierdzeniem stosownego obowiązku. Wówczas – niejako w naturalny sposób, przyjmuje się możliwość zastosowania bezpodstawnego wzbogacenia”³³².

Zasadne wydaje się w związku z tym pytanie, czy świadczenie, które jest nienależne na gruncie prawa publicznego, w każdym przypadku spełnia cechy świadczenia publicznoprawnego. Odpowiedź twierdząca jest co najmniej wątpliwa. Dla prawa publicznego charakterystyczny jest element braku autonomiczności podmiotów względem siebie, co z kolei oznacza, że organ może władczo rozstrzygać o prawach i obowiązkach podmiotu administrowanego³³³. W przypadku świadczenia, które jest spełnione nienależnie w zamiarze wykonania świadczenia publicznoprawnego – czy to wskutek działania samego

³²⁹ P. Księżak [w:] K. Osajda (red. serii), W. Borysiak (red. tomu), *Kodeks cywilny...*, Legalis, art. 405.

³³⁰ Wyrok SN z 16.05.2019 r., III CSK 40/17, OSNC 2020, nr 3, poz. 30.

³³¹ Wyrok SN z 29.11.2016 r., I CSK 798/15, LEX nr 2183475.

³³² E. Łętowska, *Bezpodstawne wzbogacenie*, s. 40.

³³³ M. Safjan [w:] M. Safjan (red.), *System Prawa Prywatnego*, t. 1, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2007, s. 38.

świadczącego, czy też organu – trudno dostrzec kompetencję drugiego do władczego rozstrzygnięcia o sytuacji prawnej tego pierwszego. Można w tym zakresie wskazać pogląd wyrażony w jednym z orzeczeń SN: „Jeżeli wskutek błędnego przekonania, że podatek się należy, podatnik zapłaci Skarbowi Państwa określone kwoty, to w związku z powstałą w ten sposób nadpłatą strony pozostają względem siebie w pozycji partnerów równorzędnych, bo brak jest podstaw do sprawowania w tym zakresie przez Państwo jego roli władczej”³³⁴. Powyższy wyrok zasługuje w pełni na aprobatę. Również w innych orzeczeniach SN uznał, że analogiczne świadczenia – spełnione nienależnie w oparciu o nieprawidłowo zastosowane przepisy prawa publicznego – mają charakter cywilnoprawny³³⁵.

Świadczenie uiszczone w zamiarze wypełnienia obowiązku publicznoprawnego, które wynika jedynie z błędnego działania spełniającego je podmiotu, nie może być uznane za publicznoprawne. Brak w nim bowiem elementu władczości działania organu. *Prima facie* sytuacją bardziej problematyczną może być spełnienie świadczenia wskutek wydania aktu administracyjnego, w którym zastosowano w sposób nieprawidłowy przepisy prawa publicznego. Warto w tym zakresie odwołać się do wynikającej z art. 7 Konstytucji zasady legalizmu, według której organy działają na podstawie oraz w granicach prawa. Kompetencja organu do działania musi wynikać z regulacji prawnych; jeżeli organ nie działa na ich podstawie, gdyż w sposób nieprawidłowy stosuje przepisy prawa, to wniosek o władczości jego działania wydaje się nieprawidłowy.

Władczość działania organu musi wynikać z jego kompetencji, ta zaś – z norm prawa. Jeżeli działanie organu nie jest oparte na normach prawnych, nie sposób mówić o wykonywaniu przez niego kompetencji, a co za tym idzie, nie jest uprawniony wniosek o władczym charakterze jego działania. Podobne stanowisko zostało zaprezentowane przez SN w uchwale z 4.12.1987 r.: „Z wadliwego aktu prawnego nie wypływa zaś – w każdym razie dla jego wtórnych adresatów (stron) – powinność zachowywania się w sposób zgodny z zawartymi w nim nakazami. Wykładnia tych przepisów więc prowadzi do wniosku, że ściągając – w okresie od dnia 1 stycznia 1986 r. do dnia 17 marca 1987 r. – podwyższoną

³³⁴ Wyrok SN z 9.08.2001 r., II CKN 33/99, LEX nr 52340.

³³⁵ Uchwała SN z 22.12.1997 r., III CZP 57/97, OSNC 1998, nr 5, poz. 74.

opłatę z tytułu kosztów eksploatacji i remontów pobierali zarządcy nienależne świadczenia od właścicieli lokali w domach wielomieszkaniowych”³³⁶.

E. Łętowska – której zdanie co do możliwości zastosowania przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu w zakresie, w jakim prawo publiczne nie reguluje możliwości dochodzenia nadpłaconych świadczeń w zamiarze spełnienia pewnych obowiązków publicznoprawnych, zostało przedstawione już wyżej – wydaje się nie podzielać stanowiska o prywatnoprawnym charakterze takich przesunięć majątkowych. Uzasadnia jednak zastosowanie tej instytucji do takich świadczeń poprzez użycie wykładni scalającej system prawny, w przeciwieństwie do wykładni, której założeniem jest autonomiczność poszczególnych gałęzi prawa³³⁷.

Podsumowując, jeżeli przesunięcie majątkowe ma podstawę prawną w decyzji administracyjnej, jego skuteczne dochodzenie możliwe będzie dopiero po wzruszeniu tej decyzji na gruncie odpowiedniej procedury administracyjnej. Zdanie to jest zasadne zarówno w przypadku aktów konstytucyjnych, jak i deklaracyjnych. Kolejnym zagadnieniem przeanalizowanym wyżej, było to w jaki sposób dochodzić zwrotu świadczenia mającego za podstawę decyzję administracyjną, jeśli przepisy z zakresu prawa publicznego nie normują reguł jego zwrotu. W takim przypadku należy opowiedzieć się za poglądem, iż wówczas właściwa będzie procedura cywilnoprawna.

3. Świadczenie nienależne – geneza oraz zagadnienia ogólne

3.1. Świadczenie nienależne – ogólna charakterystyka

Świadczenie nienależne w polskim systemie prawnym zostało uregulowane jako szczególna postać bezpodstawnego wzbogacenia. Ustawodawca wskazuje to *expressis verbis* w art. 410 § 1 k.c., zgodnie z którym: „Przepisy artykułów poprzedzających stosuje się w szczególności do świadczenia nienależnego”. Z perspektywy praktyki rozważania

³³⁶ Uchwała SN z 4.12.1987 r., III CZP 70/87, OSNC 1988, nr 6, poz. 82.

³³⁷ M. Grochowski, E. Łętowska, *Czemu może dziś służyć bezpodstawne wzbogacenie?* [w:] A. Olejniczak, J. Haberko, A. Pyrżyńska, D. Sokołowska (red.), *Współczesne problemy prawa zobowiązań*, Warszawa 2015, s. 223–226.

dotyczące tego zagadnienia są szczególnie istotne, ponieważ roszczenia ze świadczenia nienależnego występują często w obrocie prawnym³³⁸.

Zgodnie ze stanowiskiem doktryny, świadczenie nienależne nie jest odrębną instytucją prawną, lecz fragmentem instytucji bezpodstawnego wzbogacenia. Przepisy normujące bezpodstawne wzbogacenie powinny zatem odnosić się również do świadczenia nienależnego³³⁹. Co oczywiste, art. 411–414 k.c. stosuje się wyłącznie do świadczenia nienależnego.

Według W. Serdy: „Roszczenie z tytułu nienależnego świadczenia to takie roszczenie z tytułu bezpodstawnego wzbogacenia (w ogólności), w którym zubożonym – a więc podmiotem uprawnionym – jest świadczący, a wzbogaconym – a więc podmiotem zobowiązanym – jest odbiorca świadczenia”³⁴⁰.

Warto już w tym miejscu zaznaczyć, że sam stosunek przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu do regulacji o świadczeniu nienależnym pozostaje w niektórych sytuacjach kwestią sporną³⁴¹. Ze względu na tematykę rozprawy bardzo interesujące jest zagadnienie potrzeby (bądź jej braku) wykazywania wartości wzbogacenia oraz odpowiadającego mu zubożenia przy dochodzeniu roszczenia o świadczenia nienależne. Kwestia ta zostanie rozwinięta w dalszej części tego rozdziału.

3.1.1 Pojęcie świadczenia

Na mocy art. 410 § 2 k.c.: „Świadczenie jest nienależne, jeżeli ten, kto je spełnił, nie był w ogóle zobowiązany lub nie był zobowiązany względem osoby, której świadczył, albo jeżeli podstawa świadczenia odpadła lub zamierzony cel świadczenia nie został osiągnięty, albo jeżeli czynność prawna zobowiązująca do świadczenia była nieważna i nie stała się ważna po spełnieniu świadczenia”.

³³⁸ G. Karaszewski [w:] J. Ciszewski, P. Nazaruk (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023, art. 410.

³³⁹ K. Mularski [w:] M. Gutowski (red.), *Kodeks cywilny*, t. 1..., s. 1553.

³⁴⁰ W. Serda, *Nienależne świadczenie*, s. 47.

³⁴¹ K. Mularski [w:] M. Gutowski (red.), *Kodeks cywilny*, t. 1..., s. 1553–1554.

Należy na wstępie zaznaczyć, że przy roszczeniu ze świadczenia nienależnego konieczne jest wystąpienie świadczenia. Przykładowo, SN dokonał definicji tego pojęcia w wyroku z 9.08.2016 r.: „Przez świadczenie w rozumieniu art. 410 k.c. należy rozumieć każde celowe i świadome przysporzenie na rzecz majątku innej osoby, które z punktu widzenia odbiorcy można przyporządkować jakiemuś zobowiązaniu, choćby w ogóle lub jeszcze nieistniejącemu albo nieważnemu”³⁴².

Również doktryna wyjaśnia, w jaki sposób należy rozumieć omawiane pojęcie. Przyjmowany jest pogląd, że świadczenie wystąpi wtedy, gdy z punktu widzenia odbiorcy takiego świadczenia wypełniany jest stosunek zobowiązaniowy³⁴³. W ocenie Z. Radwańskiego, „świadczenie stanowi [...] element stosunku zobowiązaniowego”³⁴⁴. W. Serda definiuje owo świadczenie jako „działanie celowe i zamierzone, przez które świadczący dokonuje przysporzenia (świadomego) do majątku innej osoby”³⁴⁵.

Świadczenie to może być także podejmowane poza stosunkiem zobowiązaniowym. Sytuacja taka wystąpi, gdy świadczenie nie będzie prowadziło do osiągnięcia zamierzonego celu. Będzie ono zatem podejmowane niejako przed mającym powstać w przyszłości zobowiązaniem³⁴⁶.

K. Mularski podaje następujące ogólne wyjaśnienie tego pojęcia: „Chodzi tu, w dużym na razie uproszczeniu, o sytuacje, w których zubożony (*solvens*) spełnił określone świadczenie na rzecz wzbogaconego (*accipiens*) w błędnym przekonaniu, że spełnia świadczenie w ramach istniejącego albo mającego powstać stosunku zobowiązaniowego”³⁴⁷.

Należy zauważyć, że dla świadczenia występującego przy świadczeniu nienależnym charakterystyczne jest również to, iż wykonana w jego ramach czynność prawna z różnych powodów zawsze okazuje się bezskuteczna. Może ona być czynnością nieważną, wzruszalną

³⁴² Wyrok SN z 9.08.2016 r., II CSK 760/15, LEX nr 2107094.

³⁴³ G. Karaszewski [w:] J. Ciszewski, P. Nazaruk (red.), *Kodeks cywilny...*, LEX, art. 410.

³⁴⁴ Z. Radwański, *Prawo zobowiązań*, Warszawa 1986, s. 225.

³⁴⁵ W. Serda, *Nienależne świadczenie*, s. 57.

³⁴⁶ A. Szlęzak, *Konkubinat...*, s. 113.

³⁴⁷ K. Mularski [w:] M. Gutowski (red.), *Kodeks cywilny*, t. 1..., s. 1553.

lub niepełną³⁴⁸. Jak wskazuje R. Longchamps de Brier, świadczeniem nienależnym jest „danie, czynienie lub zaniechanie dokonane w celu umorzenia zobowiązania, którego w rzeczywistości nie było”³⁴⁹.

Sąd Najwyższy wyraźnie zaznacza, że ocena, czy konkretne przesunięcie majątkowe przybiera postać świadczenia, powinna być podejmowana z perspektywy odbiorcy tego świadczenia³⁵⁰. Za taką wykładnią miałyby przemawiać pewność obrotu³⁵¹. Tak zwana teoria horyzontu odbiorcy jest obecnie akceptowana zarówno przez doktrynę, jak i judykaturę³⁵². Nie jest ona jednak przyjmowana całkiem bezkrytycznie – przykładowo, nie podziela jej K. Mularski. Jego zdaniem, przyjęcie takiego rozumowania oznacza, że zastosowanie przepisów o świadczeniu nienależnym będzie wyłączone w sytuacji świadczenia na rzecz przypadkowej osoby. Taka osoba bowiem nie będzie mogła sądzić, że *solvens* zaspokaja jej wiarytelność. Co więcej, autor ten dodaje, że współczesna cywilistyka wyraźnie odchodzi od silnych elementów subiektywnych³⁵³.

W tym zakresie warto jednak poczynić jedno interesujące spostrzeżenie. Za większą rolę elementów obiektywnych przy interpretacji regulacji cywilnoprawnych wydaje się przemawiać dążenie do uzyskania większego stopnia pewności prawa³⁵⁴.

Należy zauważyć, że za powyższą teorią przemawia literalne brzmienie dalszych przepisów dotyczących świadczenia nienależnego, w szczególności zaś art. 411 pkt 1 k.c., zgodnie z którym: „Nie można żądać zwrotu świadczenia: jeżeli spełniający świadczenie wiedział, że nie był do świadczenia zobowiązany, chyba że spełnienie świadczenia nastąpiło z zastrzeżeniem zwrotu albo w celu uniknięcia przymusu lub w wykonaniu nieważnej

³⁴⁸ A. Szlęzak, *Konkubinat...*, s. 113.

³⁴⁹ R. Longchamps de Brier, *Zobowiązania*, Poznań 1948, s. 231.

³⁵⁰ „Przy ocenie, czy w ramach danego stosunku miało miejsce świadczenie, rozstrzyga punkt widzenia wierzyciela: czy mógł on uważać na podstawie rozpoznawalnych okoliczności określone działanie za świadczenie” (wyrok SN z 13.10.2011 r., V CSK 483/10, LEX nr 1102551).

³⁵¹ Wyrok SN z 11.09.1997 r., III CKN 162/97, OSNC 1998, nr 2, poz. 31.

³⁵² E. Łętowska, *Bezpodstawne wzbogacenie*, s. 86; wyrok SN z 13.10.2011 r., V CSK 483/10, LEX nr 1102551.

³⁵³ K. Mularski [w:] M. Gutowski (red.), *Kodeks cywilny*, t. 1..., s. 1554–1555.

³⁵⁴ M. Sala-Szczypiński, *Zasady współżycia społecznego – zmiana treści klauzuli generalnej w okresie obowiązywania kodeksu cywilnego* [w:] P. Stec, M. Załucki (red.), *50 lat kodeksu cywilnego. Perspektywy rekodyfikacji*, Warszawa 2015, s. 48.

czynności prawnej”. Z brzmienia powyższej regulacji wynika, że świadczeniem w rozumieniu przepisów o świadczeniu nienależnym jest również świadczenie, które jest spełniane przez *solvensa* ze świadomością, że nie był on podmiotem zobowiązany. Jego przekonanie o braku zobowiązania nie wpływa zatem na sam brak wystąpienia w takiej sytuacji świadczenia. Wyłączony jest natomiast jedynie zwrot takiego świadczenia. Z powyższego próbuje się zatem wywodzić, że ocena tego, czy doszło do świadczenia, czy też nie, powinna się odbywać z perspektywy *accipiens*³⁵⁵. Należy ponadto wskazać, że świadomość o braku zobowiązania do świadczenia należy rozumieć jako świadomość *solvensa* o nieistnieniu zobowiązania. Wiedza o nieważności świadczenia nie jest objęta hipotezą tej normy³⁵⁶. Spostrzeżenie to jest niezmiernie istotne, gdyż uznanie, że przepis ten dotyczy również świadomości odnoszącej się do nieważności zobowiązania, prowadziłby do niemożliwości zastosowania przepisów o świadczeniu nienależnym do niektórych świadczeń spełnionych w celu wykonania nieważnych czynności prawnych.

Podsumowując powyższe uwagi, należy stwierdzić, że świadczeniem w rozumieniu art. 410 k.c. jest przysporzenie majątku *accipiens*a, jeżeli może ono być z jego perspektywy przyporządkowane jakiemuś zobowiązaniu. Przy czym wspomniany stosunek zobowiązaniowy w rzeczywistości nie występował.

3.1.2. Kondykcje uregulowane w ramach przepisów o świadczeniu nienależnym

W art. 410 § 2 k.c. ustawodawca unormował cztery kondykcje, które swoim zakresem obejmują przypadki świadczeń nienależnych. Są one następujące:

- brak istnienia zobowiązania świadczącego lub świadczenia na rzecz osoby, wobec której świadczący nie jest zobowiązany;
- odpadnięcie podstawy prawnej świadczenia;
- brak osiągnięcia celu świadczenia;
- nieważność czynności prawnej, z której wynika świadczenie, oraz brak jej konwalidacji w przyszłości.

³⁵⁵ Taki pogląd wydaje się wyrażać E. Łętowska: „Należy się zgodzić z poglądem, że za miarodajny w takich wypadkach należy uznać punkt widzenia wierzyciela: »czy może on na podstawie rozpoznawalnych okoliczności uważać dane działanie za świadczenie«” (E. Łętowska, *Bezpodstawne wzbogacenie*, s. 86).

³⁵⁶ G. Karaszewski [w:] J. Ciszewski, P. Nazaruk (red.), *Kodeks cywilny...*, LEX, art. 411.

Do powyższych kondykcji E. Łętowska dodaje również spełnienie świadczenia w zamian za dokonanie czynu zabronionego przez ustawę lub czynu niegodziwego. Taki wniosek wynika, jej zdaniem, z art. 412 k.c.³⁵⁷ Niektórzy przedstawiciele doktryny zwracają jednak uwagę, że art. 410 § 2 k.c. wymienia wszystkie przypadki świadczenia nienależnego³⁵⁸.

Zakres wskazanych kondykcji jest rozłączny, nie mogą one zatem pozostawać w zbiegu. Konkretnie świadczenie nienależne musi odpowiadać tylko jednej z nich³⁵⁹.

Poniżej zostanie dokonana charakterystyka poszczególnych kondykcji. Pogłębiona analiza będzie dotyczyła tych z nich, które – stosownie do praktyki orzeczniczej sądów powszechnych oraz SN – występują pomiędzy podatnikiem ekonomicznym i formalnym z tytułu nadpłaty podatku³⁶⁰.

Pierwsza z omawianych kondykcji (*condictio indebiti*) odnosi się do braku powstania zobowiązania. Uznaje się, że do jej wystąpienia muszą być spełnione następujące przesłanki łącznie, przy czym wystąpienie ostatniej z nich jest przedmiotem sporu w doktrynie:

- spełnienie świadczenia;
- nieistnienie zobowiązania w momencie dokonywania świadczenia;
- błąd *solvensa* co do istnienia zobowiązania³⁶¹.

Pierwsza z owych przesłanek jest charakterystyczna dla wszystkich rodzajów kondykcji³⁶².

W zakresie drugiej przesłanki należy na wstępie wskazać, że obejmuje ona wszelkie wypadki nieistnienia zobowiązania. Jak zauważa T. Sokołowski, *condictio indebiti* dotyczy sytuacji, gdy „występuje tylko samo świadczenie, a nie występuje ani czynność prawna, prowadząca do powstania zobowiązania, ani tym bardziej samo zobowiązanie odpowiadające

³⁵⁷ E. Łętowska, *Bezpodstawne wzbogacenie*, s. 112–114.

³⁵⁸ P. Książak [w:] K. Osajda (red. serii), W. Borysiak (red. tomu), *Kodeks cywilny...*, Legalis, art. 410.

³⁵⁹ E. Łętowska, *Bezpodstawne wzbogacenie*, s. 94.

³⁶⁰ Niekiedy sądy kwalifikują takie świadczenie jako czynność obciążoną częściową nieważnością. Por. wyrok SA w Białymstoku z 21.09.2018 r., I AGa 122/18, LEX nr 2574888. Stanowisko o wystąpieniu w takiej sytuacji kondykcji w postaci odpadnięcia podstawy prawnej świadczenia zostanie zaprezentowane w dalszej części rozprawy.

³⁶¹ W. Dubis [w:] E. Gniewek (red.), *Kodeks cywilny...*, Legalis, art. 410.

³⁶² Samo pojęcie świadczenia w rozumieniu analizowanych przepisów zostało przedstawione wyżej.

treści lub zakresowi świadczenia”³⁶³. Prawnie relewantny jest brak istnienia zobowiązania w momencie spełnienia świadczenia. Zagadnienie to wyjaśnił W. Serda, stwierdzając, że w ramach tej kondykcji „nie ma żadnego znaczenia, czy w ogóle ono (zobowiązanie) nigdy nie powstało lub w czasie świadczenia było już wygasłe, czy też umowa zobowiązująca z powodu braku zgodnych oświadczeń woli, tj. nieporozumienia (*dissensu*), nie doszła do skutku”³⁶⁴. Analogiczny pogląd wyraża E. Łętowska, stwierdzając, że uregulowany w *condictio indebiti* brak zobowiązania wystąpi „niezależnie od tego, czy zobowiązania w ogóle nie było, czy też wygasło albo nie doszło do skutku z uwagi na dyssens”³⁶⁵. Należy również wyraźnie zaznaczyć, że przesłanka ta nie może być utożsamiana z nieważnością zobowiązania. Nieważność jest bowiem wskazana *expressis verbis* w innej kondykcji.

W doktrynie uznaje się, że nieistniejące zobowiązanie może dotyczyć także nadpłaconego świadczenia³⁶⁶.

Doktryna podaje następujące przykłady świadczeń, które czyniły zadość nieistniejącemu zobowiązaniu: dłużnik spełnia świadczenie, które było spełnione już w przeszłości³⁶⁷; dłużnik płaci cenę, która przewyższa kwotę wynikającą ze zobowiązania; spełnienie świadczenia mającego wypełniać zobowiązanie, które nie zostało zawarte z powodu braku zgodnych oświadczeń woli stron³⁶⁸. W doktrynie stwierdza się również, że kondykcja ta może wystąpić w przypadku czynności prawnej dotkniętej bezskutecznością zawieszoną oraz czynności prawnej, w której zastrzeżono warunek zawieszający, jaki nie został spełniony w momencie dokonywania świadczenia³⁶⁹.

Większość przedstawicieli doktryny stoi na stanowisku, zgodnie z którym przy tej kondykcji koniecznie musi również wystąpić błąd co do istnienia zobowiązania. Często jest on wskazywany jako przesłanka owej kondykcji. W niektórych poglądach doktrynalnych

³⁶³ T. Sokołowski [w:] A. Kidyba (red.), *Kodeks cywilny...*, t. 3, s. 320.

³⁶⁴ W. Serda, *Nienależne świadczenie*, s. 57.

³⁶⁵ E. Łętowska, *Bezpodstawne wzbogacenie*, s. 95.

³⁶⁶ *Ibidem*, s. 96; W. Serda, *Nienależne świadczenie*, s. 58.

³⁶⁷ K. Pietrzykowski [w:] K. Pietrzykowski (red.), *Kodeks cywilny*, t. 1..., s. 1147.

³⁶⁸ P. Mostowik [w:] A. Olejniczak (red.), *System Prawa Prywatnego*, t. 6..., s. 318.

³⁶⁹ R. Trzaskowski [w:] J. Gudowski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 3..., s. 334.

pojawia się on także nie jako przesłanka kondykcji, lecz jako przesłanka wyłączająca możliwość żądania zwrotu świadczenia³⁷⁰. Powyższy spór bezpośrednio przekłada się na praktykę. Uznanie, że pierwszy pogląd jest trafny, skutkuje z kolei nałożeniem ciężaru dowodu w zakresie świadomości *solvensa* co do istnienia zobowiązania właśnie na tym podmiocie.

Przyjęcie drugiego poglądu będzie natomiast prowadziło do tego, że ciężar dowodu w przedmiotowej kwestii będzie spoczywał na odbiorcy świadczenia³⁷¹. W. Serda wyciąga nawet wniosek – chociaż nie jest go w pełni pewny – o ustanowieniu przez ustawodawcę w ramach tych regulacji „domniemania błędu świadczącego”³⁷². Ostatecznie jednak autor ten konkluduje, że chodzi tutaj o domniemanie faktyczne³⁷³. Rozważając to zagadnienie, należy wskazać, że przepis normujący opisywaną kondykcję nie wymaga wprost wystąpienia błędu po stronie świadczącego. Wykładnia taka może być przyjęta jedynie po uwzględnieniu przywołanego już w tej rozprawie art. 411 pkt 1 k.c. Wyłączenie zwrotu świadczenia z powodu świadomości *solvensa* o braku zobowiązania miałoby świadczyć o tym, że żądać zwrotu można tylko wtedy, gdy *solvens* nie wiedział o tym, iż zobowiązanie nie istnieje. Właściwe jest uznanie, że błąd po stronie świadczącego, ale nie w rozumieniu art. 84 k.c.³⁷⁴, wpływa jedynie na możliwość dochodzenia zwrotu³⁷⁵. Świadczy bowiem o tym literalne brzmienie art 411 k.c., który posługuje się sformułowaniem „nie można żądać zwrotu”.

Błąd *solvensa* – czy to jako przesłanka, która musi być spełniona w tej kondykcji, czy też jako przesłanka wyłączająca możliwość zwrotu – jest prawnie relewantny jedynie w ramach *condictio indebiti*³⁷⁶.

³⁷⁰A. Ohanowicz twierdził, że po stronie świadczącego musi istnieć obiektywny błąd o istnieniu długu. Por. A. Ohanowicz [w:] Z. Radwański (red.), *System Prawa Cywilnego*, t. 3, cz. 1, *Prawo zobowiązań – część ogólna*, Wrocław 1981, s. 491. Z kolei W. Serda uważa, że błąd taki musi wystąpić, aby możliwe było dochodzenie roszczenia ze świadczenia nienależnego. Por. W. Serda, *Nienależne świadczenie*, s. 156.

³⁷¹ W. Serda, *Nienależne świadczenie*, s. 78.

³⁷² *Ibidem*.

³⁷³ *Ibidem*.

³⁷⁴ Mowa tu raczej o błędzie w znaczeniu obiektywnym, gdyż ujęcie subiektywne nie jest właściwe dla regulacji opartych na obiektywnym przesunięciu korzyści majątkowej. Por. P. Mostowik [w:] A. Olejniczak (red.), *System Prawa Prywatnego*, t. 6..., s. 317.

³⁷⁵ W. Dubis [w:] E. Gniewek (red.), *Kodeks cywilny...*, Legalis, art. 411.

³⁷⁶ E. Łętowska, *Bezpodstawne wzbogacenie*, s. 87.

Druga kondykcja (*condictio causa finita*) występuje w sytuacji, gdy w momencie spełnienia świadczenia było ono należne (istniała jego podstawa prawna). Jest wręcz oczywiste, że ocena prawna występowania podstawy prawnej powinna być dokonywana zgodnie ze stanem prawnym oraz faktycznym w momencie spełniania świadczenia³⁷⁷. Z upływem czasu doszło jednak do definitywnego odpadnięcia wspomnianej wyżej podstawy prawnej. Według poglądów doktryny: „Kondykcja ta powstaje tylko w razie ostatecznego, a nie przejściowego odpadnięcia podstawy prawnej”³⁷⁸. W przeciwieństwie do *condictio indebiti*, błąd *solvensa* jest tu prawnie irrelevantny. A zatem nawet w sytuacji, gdy spełniający świadczenie wiedział lub mógł przewidzieć, że podstawa prawna świadczenia odpadnie, będzie mógł skutecznie żądać jego zwrotu³⁷⁹.

Kondykcja ta wystąpi zarówno w przypadku, gdy podstawa prawna zobowiązania, któremu zadość czyniło świadczenie, odpadnie *ex tunc*³⁸⁰, jak i w sytuacji odpadnięcia podstawy prawnej *ex nunc*³⁸¹. Odnośnie do odpadnięcia podstawy prawnej ze skutkiem *ex nunc* odmienne zdanie przedstawia K. Mularski. Zdaniem tego autora: „W chwili spełnienia świadczenia miało ono podstawę prawną, której istnienie nie zostaje przecież podważone poprzez późniejsze zdarzenia wywołujące jedynie skutek *ex nunc*”³⁸². Przyjmując takie wnioskowanie za zasadne, analogicznie w przypadku bezpodstawnego wzbogacenia należałoby również uznać, że korzyść majątkowa, której oparcie w jakiejś czynności prawnej zostało wzruszone ze skutkiem *ex nunc*, nie skutkuje powstaniem roszczenia restytucyjnego. Taki wniosek wynikałby z brzmienia literalnego art. 405 k.c.: „Kto bez podstawy prawnej

³⁷⁷ W. Serda, *Nienależne świadczenie*, s. 83.

³⁷⁸ *Ibidem*, s. 79.

³⁷⁹ A. Ohanowicz, *Niesłuszne wzbogacenie*, Warszawa 1956.

³⁸⁰ W zakresie odpadnięcia podstawy prawnej ze skutkiem *ex tunc* W. Serda wypowiedział się w sposób następujący: „Według opinii niektórych autorów, ze względu na wsteczne działanie uchylenia się, powstaje tutaj *c. indebiti*. Trzeba jednak zgodzić się z poglądami, że wsteczne działanie uchylenia się od skutków prawnych nie zmienia w każdym bądź razie faktu, że czynność powinna być traktowana jako ważna aż do uchylenia się. Tak więc istnieje początkowo pełna podstawa prawna świadczenia. Dlatego też może tu wchodzić w grę jedynie *c. causa finita* [...]” (W. Serda, *Nienależne świadczenie*, s. 82).

³⁸¹ P. Księżak [w:] K. Osajda (red. serii), W. Borysiak (red. tomu), *Kodeks cywilny...*, Legalis, art. 410. Za możliwością użycia tej kondykcji w przypadku odpadnięcia podstawy prawnej *ex nunc* opowiada się również R. Longchamps de Bérrier, lecz – niestety, bez rozwiniętej analizy – poprzestaje jedynie na następującym stwierdzeniu: „Odstąpienie takie [...] nie działa wstecz, tylko *ex nunc*, za czym przyjąć należy, że w chwili świadczenia podstawa była ale później odpadła” (R. Longchamps de Bérrier, *Zobowiązania*, s. 234).

³⁸² K. Mularski [w:] M. Gutowski (red.), *Kodeks cywilny*, t. 1..., s. 1556.

[...]”. Jeżeli bowiem podstawa prawna odpadnie ze skutkiem *ex nunc*, moment uzyskania korzyści majątkowej nie będzie się charakteryzował brakiem podstawy prawnej. Taka wykładnia prowadziłaby jednak do niepożądanych skutków. W braku przepisów regulujących obowiązek zwrotu przy uzyskanych korzyściach lub otrzymanych świadczeniach, których podstawa prawna zostałaby w przyszłości wzruszona, podmiot otrzymujący, czy to korzyść, czy też świadczenie, nie byłby zobowiązany do zwrotu³⁸³. Uzasadnione jest stwierdzenie, że taki stan prawny prowadziłby do wewnętrznej sprzeczności systemu prawnego. Sprzeczność ta przejawiałaby się w tym, że z jednej strony ustawodawca dopuszcza wzruszenie podstawy prawnej danej czynności ze skutkiem *ex nunc*, z drugiej zaś, nie wiąże z tym zdarzeniem dalszych konsekwencji prawnych.

Należy także przeanalizować kwestię wystąpienia tej kondykcji w sytuacji, gdy świadczenie nienależne jest skutkiem wydania decyzji administracyjnej. Z perspektywy przedmiotu badawczego rozprawy jest to problematyka szczególnie istotna, gdyż nadpłata podatku może mieć niekiedy swoje źródło w decyzji organu podatkowego (organ w sposób błędny ustala lub określa zobowiązanie podatkowe). Doktryna i judykatura stoją na stanowisku, zgodnie z którym podważona decyzja administracyjna wypełnia hipotezę opisywanej kondykcji³⁸⁴. Wniosek o zastosowaniu *condictio causa finita*, a nie *condictio indebiti* opiera się na następującej argumentacji. Decyzja administracyjna tworzy podstawę prawną świadczenia, a więc dopiero jej skuteczne podważenie skutkuje tym, że świadczenie wynikające z tej decyzji można uznać za nienależne. Jest to zatem wręcz oczywisty przykład *condictio causa finita*³⁸⁵. Podstawa prawna, która istnieje w momencie spełnienia świadczenia, następnie odpada.

Rozważania dotyczące podstawy prawnej korzyści majątkowej w bezpodstawnym wzbogaceniu, zawarte w części rozprawy, która dotyczy właśnie bezpodstawnego wzbogacenia, są aktualne również w przypadku wystąpienia podstawy prawnej

³⁸³ Sytuacja taka mogłaby wystąpić np. w przypadku braku regulacji obowiązku zwrotu na gruncie przepisów prawa publicznego świadczeń będących przedmiotem decyzji, która następnie została wzruszona. Wzruszenie decyzji w ramach niektórych trybów uregulowanych w prawie publicznych ma skutek jedynie *ex nunc*. Por. M. Niezgódka-Medek, M. Szubiakowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Orzecznictwo. Piśmiennictwo*, Warszawa 2021, dział II, rozdz. 13, art. 161, pkt 2.

³⁸⁴ R. Trzaskowski [w:] J. Gudowski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 3..., s. 337 oraz przywołane tam obszerne orzecznictwo.

³⁸⁵ Wyrok SN z 11.12.2008 r., IV CSK 302/08, LEX nr 477574.

w świadczeniu nienależnym. Przy czym, według analizowanych regulacji, zarówno konstytutywne, jak i deklaratoryjne akty organów oraz orzeczenia tworzą podstawę prawną korzyści czy też świadczenia. Przekładając zatem przedmiotowe rozważania na analizowane zagadnienie, należy stwierdzić, że wzruszenie aktu z zakresu administracji publicznej może prowadzić do powstania *condictio causa finita*. Wynika to z faktu, że do momentu jego wzruszenia występowała podstawa prawna świadczenia, które było jego skutkiem. W podobnym kierunku wydają się zmierzać spostrzeżenia W. Serdy: „Wśród przypadków, w których może powstać *c. causa finita*, wymienić jeszcze należy: odpadnięcie podstawy prawnej świadczenia wskutek [...] wydania aktu administracyjnego wyższej instancji oraz orzeczenia sądu albo komisji arbitrażowej zmieniających lub uchylających poprzednio prawomocne bądź nieprawomocne orzeczenia, na podstawie których spełniono świadczenie. [...] Także merytorycznie błędne wyroki (decyzje) stanowią do czasu ich uchylenia prawną podstawę świadczenia”³⁸⁶.

Kolejna kondycja dotyczy nieosiągnięcia zamierzonego celu świadczenia. Sąd Najwyższy w jednym ze swoich wyroków wskazuje, że „cel świadczenia jest tożsamy z przyszłą podstawą prawną, która nie dochodzi do skutku”³⁸⁷.

Zdaniem E. Łętowskiej, kondycja ta wystąpi w następujących trzech przypadkach:

- tzw. przedświadczenia;
- skłaniania poprzez spełnienie świadczenia – poza stosunkiem prawnym – do zawarcia pomiędzy stronami porozumienia, które samo w sobie może być ważne, jednak nigdy nie może być ono zawarte pomiędzy tymi stronami, których miałyby dotyczyć;
- celowe użycie świadczenia niezgodnie z jego celem³⁸⁸.

Pierwszy z powyższych przypadków dotyczy świadczenia na rzecz zobowiązania jeszcze niezawartego, które nie dochodzi do skutku. E. Łętowska wymienia w tym zakresie następujące przykłady: wydanie pokwitowania za pieniądze, które w rzeczywistości nie zostały otrzymane, oraz wydanie nieruchomości na poczet przyszłej umowy przenoszącej własność nieruchomości, która to umowa nie doszła do skutku³⁸⁹.

³⁸⁶ W. Serda, *Nienależne świadczenie*, s. 89.

³⁸⁷ Wyrok SN z 25.05.2018 r., I CSK 482/17, LEX nr 2539160.

³⁸⁸ E. Łętowska, *Bezpodstawne wzbogacenie*, s. 102–110.

³⁸⁹ *Ibidem*.

Drugi przypadek występuje w sytuacji, gdy spełnienie świadczenia ma skłonić jedną ze stron do określonego zachowania się. Zachowanie to jest objęte porozumieniem stron i co do zasady może być przedmiotem ważnej czynności prawnej. Nie może ono jednak być przedmiotem ważnej czynności prawnej pomiędzy tymi konkretnymi stronami. E. Łętowska wymienia w tym zakresie następujące przykłady: świadczenie, które ma na celu skłonienie *accipiens*a do rezygnacji z doniesienia o przestępstwie, oraz świadczenie mające skłonić małżonka w separacji do powrotu³⁹⁰.

Ostatni przypadek – jak sama autorka wskazuje, w doktrynie istnieje spór co do tego, czy jego wystąpienie jest objęte opisywaną kondykcją – dotyczy „celowego użycia świadczenia otrzymanego przez *accipiens*a jako darowizny odręcznej, jednak z zastrzeżeniem określonego użycia jej przedmiotu”³⁹¹. Przypadek ten obejmuje nie tylko darowizny, lecz, jak się wydaje, wszelkie czynności, które w swojej treści określają cel użycia jej przedmiotu. E. Łętowska podaje jeszcze przykład umowy sprzedaży zawierającej taki cel, który następnie nie został spełniony, oraz dotacji, której środki zostały użyte niezgodnie z celem. Jako konkretny przykład stanu faktycznego przedstawia m.in. finansowanie przedsięwzięcia, które następnie zostało zaniechane³⁹².

Ostatnia już kondykcja (*condictio sine causa*) dotyczy świadczenia będącego przedmiotem nieważnej czynności prawnej, która zobowiązywała do tego świadczenia *solvens*a. Kondykcja ta dotyczy jedynie bezwzględnie nieważnej czynności prawnej. Rozważania dotyczące bezwzględnie nieważnej czynności prawnej zostały przedstawione już wcześniej, a zatem ich ponowne przywoływanie w tym miejscu jest bezprzedmiotowe.

Jeżeli czynność prawna jest wzruszalna, wówczas właściwą kondykcją będzie *condictio causa finita*, a nie *condictio sine causa*. P. Księżak wskazuje, że zakwalifikowanie danego świadczenia nienależnego jako *condictio causa finita* albo *condictio sine causa* niesie za sobą określone konsekwencje praktyczne, jak np. moment, w którym *accipiens* jest obowiązany do zwrotu świadczenia. W przypadku *condictio causa finita* obowiązek zwrotu powstanie od momentu wzruszenia czynności. Odmienny, przy *condictio sine causa*,

³⁹⁰ *Ibidem*.

³⁹¹ *Ibidem*.

³⁹² *Ibidem*.

obowiązek zwrotu powstanie natomiast *ab initio*. W innym terminie dojdzie również do przedawnienia świadczenia nienależnego z tych dwóch kondykcji³⁹³.

Należy ponadto odróżnić nieistniejącą czynność prawną od czynności prawnej nieważnej. Świadczenie dotyczące nieistniejącej czynności prawnej jest bowiem objęte *condictio indebiti*, a nie *condictio sine causa*. Rozróżnienia pomiędzy tymi czynnościami można dokonać w oparciu o poglądy doktryny. U podstaw nieważnej czynności prawnej znajdują się zgodne, stanowcze oświadczenia woli, które ze względu na ich niezgodność z porządkiem prawnym nie wywołują skutków prawnych zamierzonych w czynności. Odmierna sytuacja występuje w przypadku czynności prawnej nieistniejącej, gdyż wtedy brak jest wskazanych wyżej oświadczeń woli stron³⁹⁴.

Podsumowując, ustawodawca w ramach regulacji k.c. unormował cztery kondykcję. Przy czym z punktu widzenia tematyki rozprawy niezmiernie ważne jest, że świadczenie nienależne wynikające ze wzruszonej decyzji administracyjnej powinno być zakwalifikowane jako *condictio causa finita*.

3.1.3. Przesłanka zubożenia oraz wzbogacenia w świadczeniu nienależnym

Z perspektywy rozprawy niezmiernie istotne jest zbadanie kwestii wzbogacenia oraz zubożenia w kontekście świadczenia nienależnego. Uzależnienie stwierdzenia czy też zwrotu nadpłaty od poniesienia ciężaru ekonomicznego podatku przez podatnika na gruncie obecnych przepisów o.p. może skutkować tym, że świadczenie spełnione przez podatnika w zamiarze wypełnienia zobowiązania podatkowego powinno być oceniane na gruncie k.c. Pojawia się wobec tego pytanie, czy w stanie faktycznym, w którym ciężar podatku został przerzucony na odbiorcę, zaistniałaby w ogóle potrzeba badania zubożenia podatnika, jeżeli ten dochodziłby zwrotu świadczenia od organu podatkowego w oparciu o roszczenie kondykcyjne.

Ważnym zagadnieniem jest także możliwość stosowania art. 409 k.c. do świadczenia nienależnego, ponieważ ewentualne roszczenia cywilnoprawne pomiędzy podatnikiem

³⁹³ P. Księżak [w:] K. Osajda (red. serii), W. Borysiak (red. tomu), *Kodeks cywilny...*, Legalis, art. 410.

³⁹⁴ R. Trzaskowski, *Skutki sprzeczności umów obligacyjnych z prawem. W poszukiwaniu sankcji skutecznych i proporcjonalnych*, Warszawa 2013, s. 270.

ekonomicznym a formalnym, wynikające z nadpłaty podatku, często mogą występować w sytuacji odprowadzenia takiej nadpłaty na rzecz organu podatkowego. Dlatego należałoby się zastanowić, w jaki sposób odprowadzenie takiego świadczenia na rzecz organu wpływa na zastosowanie art. 409 k.c. Zagadnienie to zostanie przeanalizowane w dalszej części rozprawy, lecz już w tym miejscu należy omówić bardziej ogólne kwestie dotyczące tej problematyki, z uwagi na cel tego rozdziału, jakim jest przybliżenie rozważań doktryny oraz judykatury odnośnie do instytucji cywilnoprawnych, które ewentualnie mogą znaleźć zastosowanie do świadczeń wynikających z nadpłaty podatku.

Interesującą kwestię stanowi to, że interpretacja, zgodnie z którą brak poniesienia ciężaru ekonomicznego podatku przez podatnika wyłącza obowiązek zwrotu nadpłaty, jest niekiedy opierana na próbie zastosowania analogii z przepisów o świadczeniu nienależnym. W świetle przepisów o świadczeniu nienależnym uznanie, że przesłanki wzbogacenia oraz zubożenia są prawnie irrelewantne, podważa tę interpretację³⁹⁵.

Według R. Longchamps de Brier: „Przypadki nienależnego świadczenia nie przedstawiają się [...] zawsze jako przypadki niesłusznego wzbogacenia, ponieważ może być nienależne świadczenie, niepowodujące wzbogacenia odbiorcy, np. jeżeli księgarz przysłał niezamówioną książkę i adresat nie przyjmuje oferty ani wyraźnie, ani w sposób dorozumiany. Ta książka nie wchodzi zatem do majątku adresata, pozostaje własnością księgarza, jednak może on żądać jej zwrotu nie tylko skargą wydobywczą, lecz także skargą o zwrot nienależnego świadczenia”³⁹⁶. Natomiast w ocenie P. Księżaka przesłanka wzbogacenia w zakresie świadczenia nienależnego powinna być rozumiana w sposób szczególny. Uznaje on bowiem, że samo spełnienie świadczenia, które może być przedmiotem kondykcji, oznacza, iż doszło do wzbogacenia *accipiens*a. Ten zaś nie może się uwolnić od obowiązku zwrotu świadczenia nienależnego, dowodząc, że nie jest podmiotem wzbogaconym. Autor ten wskazuje nawet, że wzbogacenie owego podmiotu jest objęte niewzruszalnym domniemanem³⁹⁷.

³⁹⁵ Należy jednak zaznaczyć, że w tej części rozprawy nie przesądzono o możliwości zastosowania analogii z przepisów o świadczeniu nienależnym do odmowy zwrotu nadpłaty, której ciężar nie został poniesiony przez podatnika. Dokładna analiza tego zagadnienia zostanie przedstawiona w następnych rozdziałach.

³⁹⁶ R. Longchamps de Brier, *Zobowiązania*, s. 231.

³⁹⁷ P. Księżak [w:] K. Osajda (red. serii), W. Borysiak (red. tomu), *Kodeks cywilny...*, Legalis, art. 410.

Z kolei K. Mularski zdecydowanie krytykuje wskazaną interpretację. Uważa bowiem, że jest to wykładnia *contra legem*, ponieważ ustawodawca w art. 410 k.c. posługuje się sformułowaniem „w szczególności”, a nie „odpowiednio”. Wobec tego, jakiegokolwiek modyfikacje w zastosowaniu ogólnych regulacji dotyczących bezpodstawnego wzbogacenia wymagałyby wyraźnych przepisów ustawowych, takich zaś brak. Autor ten odnosi się również do stwierdzeń, zgodnie z którymi z art. 410 k.c. można by wyinterpretować domniemanie niewzruszalne wzbogacenia *accipiens*. W tej kwestii zaznacza, że ustawodawca w inny sposób wprowadza domniemania do przepisów prawnych. Co więcej, domniemania niewzruszalne są ustanawiane przez ustawodawcę jedynie w drodze wyjątku, co również wskazywałoby na brak uregulowania w zakresie tych przepisów jakiegokolwiek domniemania. Jako kolejny argument przeciwko takiej wykładni wskazuje jej paradoksalne skutki. Używa w tym zakresie przykładu dotyczącego podobnego stanu faktycznego, w którym wysokość roszczenia może się znacząco różnić. Tym przykładem jest zawarcie nieważnej umowy oraz czerpanie korzyści z majątku zubożonego bez podstawy prawnej. Unikanie zawierania umów prowadziłoby do premiowania wzbogaconych, gdyż wysokość roszczenia w tym przypadku byłaby ograniczona do wartości wzbogacenia. Tymczasem zawarcie umowy nieważnej nie byłoby powiązane z takim ograniczeniem³⁹⁸.

W ocenie E. Łętowskiej: „Zgodnie z art 410 § 1 k.c., ogólne przesłanki bezpodstawnego wzbogacenia muszą się spełnić także wobec nienależnego świadczenia. Dotyczy to w szczególności wzbogacenia i zubożenia”³⁹⁹.

Widoczna jest dość ugruntowana linia orzecznicza, zgodnie z którą przesłanki zubożenia oraz wzbogacenia przy świadczeniu nienależnym należy rozumieć w sposób odmienny od ich znaczenia przy bezpodstawnym wzbogaceniu. Powyższe przesłanki wypełnia samo spełnienie świadczenia bez podstawy prawnej⁴⁰⁰.

Sąd Najwyższy w wyroku z 24.11.2011 r. przedstawił następujące stanowisko co do tego zagadnienia: „Ogólne przesłanki bezpodstawnego wzbogacenia należy rozumieć

³⁹⁸ K. Mularski [w:] M. Gutowski (red.), *Kodeks cywilny*, t. 1..., s. 522.

³⁹⁹ E. Łętowska, *Bezpodstawne wzbogacenie*, s. 94.

⁴⁰⁰ Można w tym zakresie wymienić następujące orzeczenia: wyrok SN z 29.11.2016 r., I CSK 798/15, LEX nr 2183475; wyrok SN z 9.08.2012 r., V CSK 372/11, LEX nr 1231631; wyrok SN z 15.05.2014 r., II CSK 517/13, LEX nr 1488794; wyrok SN z 24.11.2011 r., I CSK 66/11, LEX nr 1133784; postanowienie SN z 29.07.2021 r., I CSKP 146/21, LEX nr 3207622; wyrok SN z 28.08.2013 r., V CSK 362/12, LEX nr 1391375.

specyficznie w przypadku nienależnego świadczenia. Sam fakt spełnienia nienależnego świadczenia uzasadnia roszczenie kondykcyjne. W takim też przypadku nie zachodzi potrzeba badania, czy i w jakim zakresie spełnione świadczenie wzbogaciło osobę, na rzecz której świadczenie zostało spełnione (*accipiens*), jak również, czy majątek spełniającego świadczenie (*solvens*) uległ zmniejszeniu. Uzyskanie nienależnego świadczenia wypełnia bowiem przesłankę powstania wzbogacenia, a spełnienie tego świadczenia przesłankę zubożenia⁴⁰¹.

Niekiedy jednak judykatura prezentuje odmienny pogląd w tej kwestii. Przykładowo, w wyroku z 24.06.2021 r. SN uznał: „Roszczenie z tytułu nienależnego świadczenia nie ma charakteru odrębnego od roszczeń z tytułu bezpodstawnego wzbogacenia. Z art. 410 § 1 k.c., zgodnie z którym przepisy o bezpodstawnym wzbogaceniu stosuje się w szczególności do nienależnego świadczenia, wynika jednoznacznie, że spełnione muszą być wszelkie przesłanki bezpodstawnego wzbogacenia, a więc musi istnieć zarówno wzbogacenie, jak i zubożenie. Przy czym należy uznać, że zubożenie, jak i wzbogacenie, muszą istnieć zarówno w chwili spełniania nienależnego świadczenia, jak i utrzymywać się później, gdyż co do zasady można żądać zwrotu jedynie aktualnego wzbogacenia”⁴⁰². W tym samym wyroku SN stwierdził ponadto, że przyjęcie innego wariantu interpretacyjnego dotyczącego przesłanki zubożenia oraz wzbogacenia przy świadczeniu nienależnym nie ma oparcia w przepisach i skutkowałoby nieuzasadnionym uprzywilejowaniem „podmiotów spełniających nienależne świadczenie w stosunku do osób, których majątek uległ zmniejszeniu wskutek zdarzeń innej natury”⁴⁰³.

Z perspektywy przedmiotu rozprawy zastanawia także możliwość stosowania art. 409 k.c. w ramach świadczenia nienależnego. Problematyka ta ma bezpośrednie przełożenie na roszczenia pomiędzy podatnikiem ekonomicznym i formalnym w przypadku odprowadzenia nadpłaty na rzecz organu podatkowego (przy założeniu, że podatnikowi formalnemu nie należy się zwrot nadpłaty, jeżeli nie został przezeń poniesiony ciężar ekonomiczny podatku).

Pogląd o zastosowaniu art. 409 k.c. do świadczenia nienależnego jest ugruntowany zarówno przez doktrynę, jak i judykaturę. Zdaniem P. Mostowika, art. 409 k.c. reguluje

⁴⁰¹ Wyrok SN z 24.11.2011 r., I CSK 66/11, LEX nr 1133784.

⁴⁰² Wyrok SN z 24.06.2021 r., II CSKP 88/21, LEX nr 3207710.

⁴⁰³ *Ibidem*.

również kwestię świadczenia nienależnego. Autor ów zaznacza, że wygaśnięcie obowiązku zwrotu wzbogacenia wynikające z art. 409 k.c. znajduje zastosowanie do wszystkich przypadków bezpodstawnego wzbogacenia⁴⁰⁴. Także inni przedstawiciele doktryny akceptują konieczność stosowania art. 409 k.c. do świadczenia nienależnego, lecz czynią to ogólnikowo, nie przeprowadzając w tym względzie bardziej wnikliwej analizy⁴⁰⁵.

W wyroku z 4.12.2008 r. SN uznał, że w przypadku dochodzenia roszczenia ze świadczenia nienależnego powinno się brać pod uwagę również wystąpienie przesłanek z art. 409 k.c. Wynika z tego, że *accipiens*, który nie jest już wzbogacony, nie jest zobowiązany do zwrotu świadczenia nienależnego⁴⁰⁶. Do analogicznych wniosków doszedł SN w wyroku z 24.06.2021 r.: „Roszczenie z tytułu nienależnego świadczenia nie ma charakteru odrębnego od roszczeń z tytułu bezpodstawnego wzbogacenia. Z art. 410 § 1 k.c., zgodnie z którym przepisy o bezpodstawnym wzbogaceniu stosuje się w szczególności do nienależnego świadczenia, wynika jednoznacznie, że spełnione muszą być wszelkie przesłanki bezpodstawnego wzbogacenia, a więc musi istnieć zarówno wzbogacenie, jak i zubożenie. [...] Może zdarzyć się również, że pierwotne wzbogacenie wynikające z nienależnego świadczenia ulegnie późniejszemu zniwelowaniu – należy wówczas stosować art. 409 k.c.”⁴⁰⁷. Pogląd o konieczności zastosowania art. 409 k.c. do świadczenia

⁴⁰⁴ P. Mostowik [w:] A. Olejniczak (red.), *System Prawa Prywatnego*, t. 6..., s. 327.

⁴⁰⁵ Tak też: K. Mularski: „Nienależne świadczenie nie jest więc odrębną instytucją prawną, a wykazującym pewne swoistości elementem czy fragmentem instytucji bezpodstawnego wzbogacenia. Stosuje się więc do niego wszystkie pozostałe przepisy konstruujące instytucję bezpodstawnego wzbogacenia (art. 405–409 KC)” (K. Mularski [w:] M. Gutowski (red.), *Kodeks cywilny*, t. 1..., s. 1553). W. Dubis: „W odniesieniu do kondykcji nie musimy zatem analizować podstawy prawnej wzbogacenia, a należy się skupić na podstawie prawnej i celu świadczenia, to bowiem wyznaczy dla zubożonego przesłanki ewentualnego roszczenia restytucyjnego, którego treść regulują już normy art. 405–409 KC i szczególne rozwiązania art. 411 i 413 KC” (W. Dubis [w:] E. Gniewek (red.), *Kodeks cywilny...*, Legalis, art. 410). P. Horosz: „Roszczenie o zwrot nienależnego świadczenia jest rodzajem roszczenia z bezpodstawnego wzbogacenia, do którego na podstawie § 1 komentowanego przepisu stosuje się przepisy art. 405–409 KC, jednak stanowi jego swoistą odmianę” (P. Horosz [w:] M. Załucki (red.), *Kodeks cywilny...*, s. 936).

⁴⁰⁶ „Odmiennej oceny wymaga z pewnością sytuacja, w której sam transfer korzyści (świadczenie pieniężne) generuje odpowiednie obciążenie publiczno-prawne (podatkowe), przy czym zakres tych obciążeń pozostaje bezpośrednio uzależniony od wysokości świadczenia. [...] Powstaje zatem kwestia wpływu efektywnie wykonanych obciążeń podatkowych, bezpośrednio generowanych przez świadczenia uzyskiwane przez leasingodawcę, na zakres ewentualnego roszczenia leasingobiorcy o zwrot nienależnego świadczenia na podstawie art. 410 § 2 k.c. Sąd Apelacyjny tej kwestii w ogóle nie rozważał, koncentrując się w toku postępowania – zgodnie z przedmiotem zasadniczej kontrowersji stron – na samej zasadności roszczenia leasingobiorcy w związku z dokonaniem opłat i następnie – ze zmianą treści umowy leasingu. Przesądzenie ostateczne zakresu roszczenia kondykcijnego powoda na podstawie art. 410 § 2 k.c. było zatem na pewno przedwcześnie.” (wyrok SN z 4.12.2008 r., I CSK 224/08, LEX nr 484665).

⁴⁰⁷ Wyrok SN z 24.06.2021 r., II CSKP 88/21, LEX nr 3207710.

nienależnego wydaje się ugruntowany w judykaturze⁴⁰⁸. Przedstawione wyżej poglądy wydają się jak najbardziej zasadne. Należy bowiem pamiętać o całkowitym braku odrębności świadczenia nienależnego od bezpodstawnego wzbogacenia.

Z powyższej analizy przepisów prawa przeprowadzonej w oparciu o poglądy doktryny i judykatury wynika, że świadczenie nienależne nie jest odrębną instytucją prawną, lecz częścią instytucji, jaką jest bezpodstawne wzbogacenie. Niemniej przesłanki zubożenia oraz wzbogacenia są w obrębie świadczenia nienależnego rozumiane co do zasady w sposób specyficzny. Zarówno judykatura, jak i doktryna opowiadają się za ich wypełnieniem poprzez samo spełnienie świadczenia nienależnego. Należy także odnotować, że jednocześnie zwraca się uwagę na konieczność stosowania art. 409 k.c. w obrębie regulacji normujących świadczenie nienależne.

4. Nadpłata podatku a świadczenie nienależne

Relacja pomiędzy nadpłatą podatku a świadczeniem nienależnym może być rozpatrywana pod kątem trzech zagadnień. Pierwsze z nich dotyczy świadczeń, które nie są nadpłatami, lecz są nienależnie uiszczane na rzecz organów podatkowych. W takim przypadku wydaje się, że powinny być stosowane przepisy k.c., jednak kwestia ta wymaga szerszego omówienia.

Następne zagadnienie wiąże się z samą możliwością skorzystania przy interpretacji przepisów normujących nadpłatę podatkową z przepisów regulujących świadczenie nienależne lub nawet szerzej – z regulacji dotyczących bezpodstawnego wzbogacenia. Problematyka ta jest szczególnie istotna z punktu widzenia przedmiotu badawczego rozprawy. Pogląd o relewantności przesłanki uszczerbku majątkowego na gruncie instytucji nadpłaty jest niejednokrotnie skutkiem interpretacji, która stanowi wynik zastosowania w tym zakresie analogii z norm cywilnoprawnych⁴⁰⁹. Należałoby zatem odpowiedzieć na pytanie, czy taka analogia może być zastosowana i czy jej skutkiem może być interpretacja

⁴⁰⁸ Wyrok SN z 31.08.2018 r., I CSK 552/17, LEX nr 2607894; wyrok SN z 28.02.2019 r., V CSK 633/17, OSNC-ZD 2020, nr 2, poz. 31; wyrok SN z 8.06.2017 r., V CSK 563/16, LEX nr 2303442.

⁴⁰⁹ L. Etel [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa...*, LEX, art. 72, pkt 2.

prowadząca do pozbawienia podatnika prawa do nadpłaty, której ciężaru on nie poniósł. Innymi słowy, czy przy przyjęciu analogii z przepisów cywilnoprawnych podatnik niebędący podmiotem zubożonym ma prawo do nadpłaty.

Kolejną ważną kwestią jest wystąpienie roszczeń cywilnoprawnych pomiędzy podatnikiem ekonomicznym a formalnym z tytułu nadpłaty podatku oraz praktyczna możliwość ich dochodzenia. Zostanie ona podjęta w ostatnim rozdziale rozprawy.

4.1. Zastosowanie regulacji cywilnoprawnych do świadczeń niewypelniających zakresu pojęciowego nadpłaty

Przechodząc do pierwszego ze wspomnianych wyżej zagadnień, należy przypomnieć, że o.p. nie reguluje definicji nadpłaty, jednak definicja taka jest wypracowana przez dorobek doktryny i judykatury. Można wskazać następujące elementy decydujące o tym, że konkretne świadczenie jest nadpłatą:

1. jest ono spełnione przez podatnika (lub przez inne podmioty występujące w stosunku prawopodatkowym, tj. płatnika lub inkasenta);
2. świadczenie jest dokonane na rzecz wierzyciela podatkowego;
3. brak jest obowiązku podatkowego lub zobowiązania podatkowego wobec podatnika lub powstanie zobowiązanie podatkowe w wysokości niższej niż uiszczone świadczenie;
4. jest ono dokonane z zamiarem zapłaty podatku⁴¹⁰.

Świadczenia, które spełniają powyższe przesłanki – ewentualnie jeszcze przesłankę poniesienia ciężaru ekonomicznego przez podatnika, co będzie przedmiotem analizy w dalszej części rozprawy – bezsprzecznie powinny być zwracane w trybie przewidzianym w o.p.⁴¹¹

W doktrynie prawa podatkowego ugruntowany jest pogląd, zgodnie z którym świadczenia wykonane nienależnie na rzecz organów podatkowych, lecz niespełniające

⁴¹⁰ *Ibidem*, art. 72.

⁴¹¹ *Ibidem*.

powyższych elementów, powinny być zwracane w trybie uregulowanym w k.c.⁴¹² Jak wskazuje w tym zakresie A. Drozdek: „Nie ulega [...] wątpliwości, że jeżeli wpłata dokonana na rachunek organu podatkowego nie wynika z istniejącego obowiązku podatkowego i uiszczona jest przez podmiot przez pomyłkę, jest nienależnym świadczeniem”⁴¹³. Także M. Ślifirczyk podziela pogląd o możliwości zastosowania przepisów cywilnoprawnych, jeżeli dane przesunięcie majątkowe nie spełnia definicji nadpłaty: „Przysługuje ono jedynie wówczas, gdy nieuzasadniona zapłata lub pobór podatku nie jest traktowana przez ustawodawcę jako źródło zobowiązania z tytułu nadpłaty podatku, a ustawodawca nie wyklucza zarazem zwroty kwoty niezasadnego przesunięcia majątkowego. W praktyce oznacza to, że występuje ono w sytuacjach, w których ustawodawca podatkowy w ogóle »nie dostrzega« opisanych stanów faktycznych. W ten sposób przejawia się [...] uniwersalny charakter instytucji bezpodstawnego wzbogacenia, która ratuje tam, gdzie inne zachodzą”⁴¹⁴. Tymczasem w ocenie K. Radzikowskiego, instytucja bezpodstawnego wzbogacenia „domyka definicję nadpłaty”⁴¹⁵. Zdaniem tego autora, roszczenie z przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu znajdzie zastosowanie do świadczeń nieobjętych art. 72 o.p. oraz w zakresie relacji prywatnoprawnych⁴¹⁶, w których ciężar podatku został poniesiony „za kogoś innego, gdy okaże się on niesłuszny z punktu widzenia tych relacji”⁴¹⁷.

Również sądownictwo administracyjne podziela pogląd o tym, że świadczenia spełnione na rzecz organu podatkowego, niewypełniające definicji nadpłaty, powinny być zwracane w drodze cywilnoprawnej. W jednym z orzeczeń stan faktyczny przedstawiał się następująco. Podatnik prowadził niepubliczny zakład opieki zdrowotnej. Zakład ten nie rozliczał się oddzielnie na gruncie u.p.d.o.p. Jego przychody były deklarowane jako przychody podatnika. Według interpretacji ogólnej wydanej 31.10.2013 r. przez Ministra

⁴¹² *Ibidem*; Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013, s. 219.

⁴¹³ A. Drozdek, *Stosunki podatkowo-prawne...*, s. 204.

⁴¹⁴ M. Ślifirczyk, *Nadpłata podatku*, s. 235.

⁴¹⁵ K. Radzikowski, *Zasada autonomii...*, s. 218.

⁴¹⁶ Przykładem takich stanów faktycznych jest np. uiszczenie podatku przez płatnika z własnego majątku. Powyżej w rozprawie wskazano, że w praktyce możliwe jest wówczas dochodzenie przez płatnika od podatnika roszczenia w drodze cywilnoprawnej.

⁴¹⁷ K. Radzikowski, *Zasada autonomii ...*, s. 218.

Finansów, nr DD6/033/139/MNX/13/RD-106351, niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej podlegają jednemu ze zwolnień przedmiotowych uregulowanych w u.p.d.o.p. Podatnik po ogłoszeniu tejże interpretacji dokonał korekty poprzednich deklaracji CIT-8 o przychody uzyskane przez zakład oraz złożył wniosek o stwierdzenie nadpłaty. Kwestią sporną była podmiotowość prawnopodatkowa zakładu w tym konkretnym stanie faktycznym⁴¹⁸. Jedynie w uproszczeniu, ponieważ zagadnienie to nie jest istotne z perspektywy problemu badawczego rozprawy, należy wskazać, że wystąpienie takiej podmiotowości uprawniałoby do skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego. Zarówno WSA w Gliwicach, jak i NSA doszły do przekonania, że z powodu braku dostatecznego wyodrębnienia tego zakładu ze struktur podatnika nie ma on oddzielnej podmiotowości prawnej. Z tego powodu zakład nie może skorzystać z przedmiotowego zwolnienia, a zatem podatnik nie będzie w stanie skutecznie zmniejszyć swoich uprzednio zadeklarowanych dochodów, z czego wynika, że nie jest uprawniony do nadpłaty⁴¹⁹.

W powyższym przykładzie istotne jest to, że NSA wskazał, iż ewentualne roszczenia pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym w tym stanie faktycznym powinny być rozstrzygane poprzez przepisy cywilnoprawne. Wynika to z faktu, że świadczenie podatnika nie spełnia definicji nadpłaty. Sąd wyjaśnił w tym zakresie: „Jeśli [...] skarżąca uważa, iż w warunkach rozpoznanej sprawy podatnikiem jest NZOZ, co jest równoznaczne z tym, że podatnikiem nie jest skarżąca, to należy uznać, że przedmiotowe świadczenie, którego domaga się zwrotu, ma swe źródło wyłącznie w czynnościach o charakterze cywilnoprawnym. Jeżeli bowiem między spółką a organem podatkowym nie powstał stosunek prawny o charakterze prawnopodatkowym, to jest to sytuacja wynikająca z żądania zwrotu nienależnego świadczenia”⁴²⁰.

Stany faktyczne, w których podmiot niemający statusu podatnika odprowadza świadczenie pieniężne na rzecz organów podatkowych z mylnym przeświadczeniem

⁴¹⁸ Spółka będąca stroną skarżącą w tej sprawie utworzyła niepubliczny zakład opieki zdrowotnej do prowadzenia działalności w zakresie świadczeń zdrowotnych. W sprawie sporne było to, czy zakład ten miał podmiotowość prawnopodatkową, czy też nie. Było to o tyle istotne, że dopiero uznanie, iż zakład ten ma podmiotowość prawnopodatkową, uprawniałby go do stosowania zwolnienia z art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. Por. wyrok WSA w Gliwicach z 1.03.2018 r., I SA/Gl 1221/17, LEX nr 2464208.

⁴¹⁹ Wyrok NSA z 11.12.2020 r., II FSK 2263/18, LEX nr 311620.

⁴²⁰ *Ibidem*.

o uiszczeniu podatku, były także przedmiotem rozstrzygnięcia w innym orzeczeniach NSA⁴²¹. W przedmiotowych wyrokach NSA również dochodził do przekonania o występowaniu w takich sytuacjach roszczeń, które powinny być dochodzone na gruncie cywilnoprawnym.

Zagadnieniem, które ukazuje interpretacje judykatury dotyczące świadczeń niespełniających definicji nadpłaty, ale w jakiś sposób związanych z normami prawa podatkowego, jest również kwestia nienależnie wyegzekwowanego podatku. W tym zakresie pojawił się spór odnośnie do tego, czy nienależnie wyegzekwowany podatek mieści się w definicji nadpłaty⁴²². Pomijając szerszą argumentację podejmowaną w tym sporze, gdyż z perspektywy rozprawy nie jest ona istotna, należy przeanalizować, czy wynik interpretacji, wedle której taki nienależnie wyegzekwowany podatek nie jest nadpłatą, skutkuje uznaniem, że takie zdarzenie powinno być oceniane przez pryzmat prawa cywilnego. Interpretacja, zgodnie z którą nienależnie wyegzekwowany podatek nie mógłby być przedmiotem roszczenia o zwrot świadczenia nienależnego, została zaprezentowana przez NSA w wyroku z 13.04.2016 r.: „Dodatkowo podnieść należy, że kwoty wyegzekwowanej bezprawnie na poczet zobowiązania podatkowego nie można traktować jako roszczenia o zwrot świadczenia według zasad określonych w art. 405 Kodeksu cywilnego, czyli zwrot bezpodstawnego wzbogacenia. Zgodnie bowiem z art. 1 Kodeksu cywilnego Kodeks niniejszy reguluje stosunki cywilnoprawne między osobami fizycznymi i osobami prawnymi. Pod pojęciem stosunków cywilnoprawnych z pewnością nie mieszczą się przepływy pieniężne dokonywane z powołaniem się na podatkową (publicznoprawną) podstawę prawną”⁴²³. Do innego wniosku doszedł jednak SN w wyroku z 19.05.2006 r.: „Zostało już wyżej wyjaśnione, że kwota nienależnie wyegzekwowana nie mieści się w katalogu kwot określonych w art. 72 § 1 Ordynacji podatkowej jako nadpłaty. [...] Wierzytelność wynikająca z obowiązku naprawienia szkody jest wierzytelnością cywilnoprawną”⁴²⁴.

⁴²¹ Por. wyrok NSA z 3.07. 2018 r., II FSK 418/17, LEX nr 2534727; wyrok NSA z 4.04.2018 r., II FSK 2304/17, LEX nr 2483906; wyrok NSA z 19.12.2017 r., II FSK 3333/15, LEX nr 2424528; wyrok NSA z 19.12.2017 r., II FSK 771/16, ONSAiWSA 2019, nr 3, poz. 43; wyrok NSA z 26.11.2008 r., I FSK 1620/07, LEX nr 531031.

⁴²² Szerzej na ten temat M. Koralewski, *Czy nienależnie pobrany podatek stanowi nadpłatę, czy nienależne świadczenie*, LEX/el. 2021.

⁴²³ Wyrok NSA z 13.04.2016 r., I GSK 1117/14, LEX nr 2063972.

⁴²⁴ Wyrok SN 19.04.2006 r., V CSK 166/05, LEX nr 230467.

Pogląd odmawiający możliwości dochodzenia roszczeń cywilnoprawnych, które miałyby powstać wskutek nienależnej egzekucji podatku, przy założeniu, że nie spełnia ona definicji nadpłaty, należy uznać za błędny. U jego podstaw leży teza o publicznoprawnym charakterze danego zdarzenia jedynie z powodu powołania się na publicznoprawną podstawę jego wystąpienia. Jak zostało zaznaczone wyżej, doktryna powszechnie przyjmuje, że decyzje administracyjne tworzą podstawę prawną świadczenia przy świadczeniu nienależnym. Oczywiście jest przecież, że taka decyzja wskazuje na publicznoprawną podstawę świadczenia. Z kolei jej ewentualne wzruszenie w drodze odpowiedniej procedury może skutkować możliwością dochodzenia roszczeń prywatnoprawnych. Można zatem uznać, że krytykowana interpretacja nie respektuje ugruntowanego poglądu prezentowanego przez dorobek przedstawicieli doktryny prawa cywilnego.

Należy ponadto zwrócić uwagę na skutki takiej interpretacji, które wydają się nie do zaakceptowania. Jeżeli bowiem ustawodawca na gruncie prawa publicznego nie dokonałby stosownej regulacji zwrotu nienależnie pobranych świadczeń, wynikających z przepisów publicznoprawnych, wówczas podmioty, od których zostały pobrane takie świadczenia, nie miałyby możliwości uzyskania ich zwrotu. Taki wniosek byłby nie do pogodzenia chociażby z wyprowadzoną z art. 2 Konstytucji zasadą odpowiedzialności państwa za własne działania⁴²⁵. W powyższym bowiem stanie prawnym brak uregulowania zwrotu przedmiotowych świadczeń na gruncie publicznoprawnym prowadziłby niejako do legalizacji tego typu przesunięć majątkowych.

Także SN oraz sądy powszechne przyjmują, że w takich przypadkach powinny znaleźć zastosowanie regulacje cywilnoprawne. W wyroku SN z 22.10.1998 r. stan faktyczny dotyczył w skrócie sytuacji, w której podmiot prawa doszedł do błędnego przekonania, że jest podatnikiem. Wynikało to z faktu, że zawarł on umowę cywilnoprawną, na podstawie której zostało na niego przeniesione zobowiązanie podatkowe innego podmiotu. Co oczywiste, poprzez zawarcie umowy cywilnoprawnej nie można modyfikować regulacji podatkowych. Jest to naturalna konsekwencja ich bezwzględного charakteru. W opisywanym stanie faktycznym podmiot, w błędnym przekonaniu o byciu podatnikiem, uiszczał świadczenie pieniężne na rzecz organu podatkowego. W ocenie SN, była to sprawa cywilnoprawna, gdyż „jeżeli [...] uwzględni się prawidłowe ustalenie, że brak jest innych podstaw prawnych

⁴²⁵ B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej...*, s. 19.

z zakresu prawa podatkowego do przyjęcia, że Spółka »K.« była podatnikiem lub, że odpowiadała – według przepisów prawa podatkowego – za zaległości podatkowe, to wynika stąd, że zarówno świadczenie Spółki »K.«, jak i jej żądanie o zwrot tego świadczenia nie podlegają ocenie w postępowaniu prawnopodatkowym, tj. w trybie postępowania administracyjnego. Jeżeli bowiem między Spółką »K.« a Urzędem Skarbowym w P., jako organem administracji państwowej właściwym w sprawach podatkowych, nie powstał stosunek prawny o charakterze prawnopodatkowym, to sytuacje wynikające z żądania zwrotu nienależnego świadczenia [...] należało ocenić w świetle przepisów prawa cywilnego⁴²⁶. Stan faktyczny sprowadzający się do tego, że podmiot uiszczał błędnie opłaty publicznoprawne, do których nie był zobowiązany, stał się przedmiotem rozstrzygnięcia również przez SA w Białymstoku. W tej konkretnej sprawie chodziło o opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, do których stosuje się przepisy o.p., a zatem również regulacje dotyczące nadpłaty. Sąd uznał w tej sprawie, co następuje: „Z uwagi na to, że wpłaty uiszczone przez lokatorów Spółdzielni nie mieszczą się w katalogu kwot określonych w art. 72 § 1 Ordynacji podatkowej jako nadpłaty, a zatem tryb i zasady zwrotu tych wpłat nie powinien odbywać się zgodnie z przepisami Ordynacji, ale według zasad określonych w prawie cywilnym. [...] Przedmiotowe świadczenia nastąpiły bowiem pomimo braku podstawy prawnej ku temu, tj. gdy obowiązek jego spełnienia nie wynikał ani z umowy, ani z ustawy, ani też z innego zdarzenia prawnego⁴²⁷. Z zaprezentowanych wyżej orzeczeń można wobec tego wysnuć bardziej ogólny wniosek odnośnie do braku możliwości wyłączenia dochodzenia roszczeń cywilnoprawnych poprzez powołanie się przy spełnianiu świadczenia na jego publicznoprawną podstawę.

Rozważając natomiast tę problematykę w sposób bardziej szczegółowy, należy skonkludować, że przedstawiony wyżej dorobek judykatury przemawia bezsprzecznie za tym, iż świadczenie spełnione na rzecz organu podatkowego w mylnym przekonaniu wypełniania zobowiązania podatkowego, które w myśl regulacji o.p. nie może być uznane za nadpłatę, powinno być dochodzone na gruncie przepisów prawa cywilnego.

Przeanalizowane poglądy doktryny i judykatury wydają się potwierdzać stanowisko wyrażone w rozdziale pierwszym rozprawy. Zgodnie z tym stanowiskiem,

⁴²⁶ Wyrok SN z 22.10.1998 r., III RN 69/98, OSNP 1999, nr 13, poz. 412.

⁴²⁷ Wyrok SA w Białymstoku z 21.04.2017 r., I ACa 957/16, LEX nr 2300210.

o publicznoprawnym charakterze nadpłaty decyduje kompetencja organu do władczego rozstrzygania o wystąpieniu bądź braku wystąpienia nadpłaty. Jak już wspomniano, doktryna i judykatura zgodnie przyjmują, że świadczenie niewypełniające definicji nadpłaty powinno być oceniane na gruncie regulacji cywilnoprawnych. Można z tego wysnuć niosek, zgodnie z którym nieuregulowanie danego świadczenia w ramach prawnopodatkowych aktów normatywnych, a przez to brak kompetencji organu podatkowego do władczego rozstrzygania ich dotyczącego, przesądza o ich prywatnoprawnym charakterze.

Podsumowując, spełnienie świadczenia niespełniające kryteriów nadpłaty podatkowej, powinno następnie skutkować dochodzeniem jego ewentualnego zwrotu w oparciu o normy prywatnoprawne.

4.2. Możliwość korzystania z przepisów dotyczących bezpodstawnego wzbogacenia w ramach interpretacji regulacji dotyczących nadpłaty

W tym podrozdziale rozważona zostanie kwestia tego, czy przy dokonywaniu wykładni przepisów normujących nadpłatę dopuszczalne jest stosowanie analogii z rozwiązań przyjętych przez ustawodawcę w przepisach prawa cywilnego.

Interesujące jest bowiem, czy przepisy dotyczące bezpodstawnego wzbogacenia oraz świadczenia nienależnego mogą służyć jako ogólny wzorzec wykładni regulacji dotyczących nadpłaty. Wszak oczywiste jest, że nie mogą one znaleźć zastosowania wprost do transferów majątkowych wypełniających zakres pojęciowy nadpłaty. W tej kwestii można się powołać chociażby na pogląd prezentowany przez M. Ślifirczyka, który zwraca uwagę na brak możliwości bezpośredniego zastosowania tych regulacji. Powyższy wniosek miałby wynikać z wykładni systemowej. Możliwość dochodzenia zwrotu nadpłaty również w drodze cywilnoprawnej skutkowałaby możliwością obejścia przepisów prawa podatkowego oraz pozbawiłaby znaczenia prawnego niektóre regulacje prawnopodatkowe dotyczące tej instytucji⁴²⁸. Przyjęcie takiej możliwości mogłoby ponadto prowadzić do sytuacji, gdy w obrocie prawnym występują dwa sprzeczne ze sobą orzeczenia, wydane przez sąd powszechny i administracyjny, rozstrzygające o skutkach prawnych w postaci zwrotu przesunięcia majątkowego, którego źródłem byłoby to samo zdarzenie. Taki wniosek

⁴²⁸ M. Ślifirczyk, *Nadpłata podatku*, s. 234–235.

interpretacyjny stoi w sprzeczności z zasadą powagi rzeczy osądzonej. Można zatem z powyższego wyprowadzić dwa wnioski. Po pierwsze, dochodzenie nadpłaty może się odbywać wyłącznie w oparciu o procedurę uregulowaną w o.p., a ewentualnie dopiero potem przed sądem administracyjnym. Po drugie, uregulowanie przez ustawodawcę danego zagadnienia wyłącza w jego zakresie możliwość bezpośredniego zastosowania przepisów dotyczących bezpodstawnego wzbogacenia⁴²⁹.

Dużo więcej wątpliwości budzi jednak kwestia wykorzystania przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu przy interpretacji nadpłaty podatkowej w kontekście zagadnień, które nie zostały wyczerpująco uregulowane przez ustawodawcę. Problematyka ta wpisuje się w problem o większym stopniu ogólności, jakim jest wykładnia mająca na celu scalanie systemu prawa lub dążąca do autonomiczności poszczególnych gałęzi.

Przyjęcie poglądu o całkowitej autonomii prawa podatkowego skutkowałoby brakiem możliwości korzystania w jego obrębie z regulacji cywilnoprawnych. Należy jednak mieć na uwadze, że zasada ta stoi w sprzeczności z zasadą zupełności i spójności systemu prawa⁴³⁰. Całkowita autonomia prawa podatkowego wydaje się nierealna. Prawo podatkowe nie jest bowiem zawieszone „w próżni”, lecz stanowi część porządku prawnego. Przyjęcie założenia o jego całkowitym wyodrębnieniu uniemożliwiłoby wspieranie się pojęciami unormowanymi w innych gałęziach prawa. Trzeba jednak zauważyć, że ustawodawca, regulując prawnopodatkowy stan faktyczny, często odwołuje się do pojęć z innych gałęzi prawa, w tym prawa cywilnego⁴³¹. Wydaje się zatem, że „autonomia to [...] tylko potencjalny kierunek regulacji i jedna z hipotez interpretacyjnych”⁴³².

W doktrynie prawa cywilnego zwraca się niejednokrotnie uwagę na uniwersalność koncepcji bezpodstawnego wzbogacenia. Uniwersalność ta miałaby prowadzić do scalania systemu prawa poprzez wykorzystanie „zapożyczeń poziomych» – nie tylko na płaszczyźnie

⁴²⁹ Taki pogląd przedstawił też SN w wyroku z 10.03.2004 r., IV CK 113/03, LEX nr 182070: „Stosowanie do roszczenia o odsetki od pobranych odsetek za zwłokę od nienależnej zaległości podatkowej oraz od kosztów egzekucyjnych przepisów Kodeksu cywilnego – art. 410 § 2 jest niedopuszczalne, skoro w samej ustawie podatkowej nie zawarto wyraźnego stosownego odesłania”.

⁴³⁰ J. Leńczuk, *Granice autonomii prawa podatkowego* [w:] D.J. Gajewski (red.), *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, Warszawa 2020, LEX, pkt 1.

⁴³¹ Szerzej na ten temat: M. Goettel, M. Lemmonier (red.), *Instytucje prawa cywilnego...*

⁴³² K. Radzikowski, *Zasada autonomii...*, s. 214.

»gotowych« norm, lecz także idei i wzorców wykładni»⁴³³. Interesującym argumentem – wskazywanym przez zwolenników uniwersalnego postrzegania tej instytucji – jest wpływ interpretacji dążącej do spajania systemu prawa na liczbę regulacji szczegółowych. Interpretacja przepisów szczegółowych w oparciu o normy prawne, które można uznać za uniwersalne, miałaby skutkować zmniejszeniem postulatów *de lege ferenda* w obszarach, gdzie występuje już rozwiązanie prawne w oparciu o te instytucje. Przy takiej interpretacji nie występuje ponadto potrzeba wprowadzania coraz nowszych przepisów szczegółowych, które niejednokrotnie tylko powtarzają treść normatywną ogólnych instytucji⁴³⁴. Przywołana argumentacja wydaje się trafna, biorąc pod uwagę współczesny wysoki stopień skomplikowania prawa podatkowego z uwagi na jego kazuistyczną metodę regulacji, co zostało omówione w rozdziale pierwszym rozprawy. Dążenie do scalenia systemu prawa wpłynęłoby pozytywnie na stopień pewności prawa podatkowego, gdyż częstotliwość jego zmian mogłaby zostać zmniejszona. Z tego powodu, przy uwzględnieniu obecnych problemów wynikających z metody regulacji prawa podatkowego, należałoby uznać tę argumentację za bardzo cenną, a być może nawet przeważającą w tej dyskusji.

E. Łętowska w zakresie przepisów szczególnych regulujących zwrot nienależnie pobranych świadczeń publicznoprawnych twierdzi również: „Czym innym [...] jest tryb dochodzenia roszczeń, a czym innym materialnoprawna podstawa roszczenia”⁴³⁵.

Prezentowany jest również pogląd, zgodnie z którym art. 405–410 k.c. znajdują zastosowanie do nadpłaty z uwagi na powszechny charakter – jak się wydaje, jedynie niektórych – instytucji prawa cywilnego. Trybunał Konstytucyjny stoi na stanowisku, że w tym ujęciu bezpodstawne wzbogacenie jest jedną z podstawowych instytucji polskiego porządku prawnego, a przez to interpretacja regulacji stanowiących *lex specialis* do przywołanych wyżej przepisów nie powinna prowadzić do niezgodności z ich istotą⁴³⁶. Omówioną argumentację przedstawioną przez TK niekiedy podziela również NSA. W zdaniu odrębnym do jednej z uchwał NSA stwierdzono: „Uznając samodzielność regulacji Ordynacji podatkowej, nie sposób zanegować faktu, iż prawo cywilne spełnia rolę tzw. prawa

⁴³³ M. Grochowski, E. Łętowska, *Czemu dziś może służyć...*, s. 227.

⁴³⁴ *Ibidem*.

⁴³⁵ E. Łętowska, *Bezpodstawne wzbogacenie*, s. 39.

⁴³⁶ Wyrok TK z 6.03.2002 r., P 7/00, OTK-A 2002, nr 2, poz. 13.

powszechnego, co usprawiedliwia odwołanie się do wykształconych w nim pojęć podstawowych. Punktem wyjścia przy interpretacji instytucji nadpłaty podatkowej musi być zatem założenie, że podstawowe pojęcia, mające znaczenie dla całego systemu prawa, powinny być ujmowane w sposób jednakowy, gdy chodzi o ich istotę⁴³⁷.

Argument odnoszący się do powszechnego charakteru prawa cywilnego, a przez to do możliwości korzystania z instytucji uregulowanych w jego ramach, został poddany krytyce przez przedstawicieli doktryny prawa podatkowego⁴³⁸. W tym zakresie podnosi się, że powyższy pogląd jest sprzeczny z literalnym brzmieniem niektórych przepisów prawnopodatkowych, gdyż w wielu miejscach zawarte są w nich odesłania do przepisów kodeksu cywilnego. Gdyby k.c. spełniał rolę prawa powszechnego, to wówczas takie odesłania byłyby zbędne⁴³⁹. Argumentacja ta budzi jednak wątpliwości. Powszechność prawa cywilnego – jak zostało wskazane wyżej – odnosi się bowiem tylko do niektórych instytucji cywilnoprawnych, a nie do wszystkich przepisów, które można zaklasyfikować jako cywilnoprawne. Dlatego wniosek o zbędności wspomnianych wyżej regulacji prawnopodatkowych przestaje być już tak oczywisty.

Następny kontrargument – bardziej ryzykowny, zważywszy na wyrażany niejednokrotnie w polskim porządku prawnym zakaz wykładni *per non est*⁴⁴⁰ – sprowadza się do twierdzenia, zgodnie z którym zbędność konkretnego przepisu będąca skutkiem proponowanej interpretacji regulacji prawa podatkowego nie może w każdym przypadku kategorycznie przesądzać o niezasadności proponowanej interpretacji. Za takim wnioskiem przemawia przede wszystkim fakt, że zakaz interpretacji *per non est* jest jedną z dyrektyw wyłącznie wykładni językowej⁴⁴¹. Jeżeli zatem prymat tej metody jest wątpliwy, to przy korzystaniu z innych metod wykładni wydaje się dopuszczalna interpretacja tekstu prawnego,

⁴³⁷ Uchwała NSA z 13.07.2009 r., I FPS 4/09, ONSAiWSA 2009, nr 6, poz. 102.

⁴³⁸ Można w tym zakresie wskazać następującą wypowiedź K. Radzikowskiego: „Archaiczne wydają się natomiast poglądy, że prawo cywilne pełni rolę uniwersalną i wyraża swoiste zasady ogólne, które przekraczają granice poszczególnych gałęzi i obowiązują w całym systemie prawa” (K. Radzikowski, *Zasada autonomii...*, s. 213).

⁴³⁹ K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Zwrot podatku konsumpcyjnego pobranego niezgodnie z prawem wspólnotowym*, PiP 2010, nr 2, s. 87.

⁴⁴⁰ L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Toruń 2002, s. 150–151; wyrok NSA z 15.12.2011 r., II GSK 1332/10, LEX nr 1151639.

⁴⁴¹ Uchwała NSA z 7.11.2022 r., III OPS 1/22, LEX nr 3429156.

która z uwagi na ważne względy celowościowe lub systemowe prowadzi do pominięcia jakiejś części literalnego brzmienia przepisów.

Kolejnym argumentem przeciwko stosowaniu w ramach norm prawa podatkowego zakazu wykładni *per non est* jest specyfika tej gałęzi prawa, tj. jej daleko posunięta kazuistyka oraz niejednokrotne wprowadzanie przez ustawodawcę przepisów, których treść może być wywiedziona z regulacji bardziej ogólnych⁴⁴². W takim ujęciu wykładnia przepisów prawa podatkowego w oparciu o powyższą regułę prowadzi – z uwagi na nieprzemyślane zmiany legislacyjne – do coraz większego skomplikowania tej gałęzi prawa i do wypaczania niektórych występujących w nim podstawowych pojęć⁴⁴³. Ze względu na daleko posuniętą kazuistykę systemu podatkowego nie ma niekiedy nawet możliwości przestrzegania

⁴⁴² Zagadnienie to opisywał np. A. Mariański, *(Nie)sprawiedliwy polski podatek dochodowy od osób fizycznych*, Warszawa 2021, s. 179. Zwraca na nie uwagę również judykatura. Przykładowo, WSA w Warszawie w wyroku z 9.03.2023 r., III SA/Wa 42/23, LEX nr 3627150, wskazuje, że w kontekście opodatkowania zbycia nieruchomości poza pozarolniczą działalnością gospodarczą można by dojść do przekonania, iż podatnik ma możliwość zaliczenia okresu posiadania nieruchomości, który jest potrzebny do zbycia nieruchomości bez podatku, przez swojego poprzednika prawnego wskutek zastosowania normy wyrażonej w art. 97 o.p. Ustawodawca musiał jednak wychodzić z innego założenia, wprowadzając wprost do systemu prawnego art. 10 ust. 5, który reguluje to zagadnienie w sposób szczegółowy. „Można zatem, posługując się zaprezentowanym przez NSA poglądem, zadać pytanie, dlaczego nie potraktować prawa do zastosowania zwolnienia dotyczącego sprzedaży nieruchomości w kontekście wypełnienia przesłanki posiadania nieruchomości przez okres 5 lat przez poszczególne spadkodawcę jako rodzaju prawa o charakterze majątkowym podlegającego sukcesji prawnej. W ocenie Sądu takie stanowisko uprościłoby stosowanie przepisów w tym przedmiocie”.

⁴⁴³ Dobrym przykładem takiej interpretacji jest brak opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych wartości przedawnionego długu u dłużnika nieprowadzącego pozarolniczej działalności gospodarczej. Najpierw należy zaznaczyć, że w obrębie podatków dochodowych za przychód uznaje się zarówno zwiększenie aktywów, jak i zmniejszenie pasywów. Por. wyrok NSA z 18.01.2022 r., II FSK 952/19, LEX nr 3316034. Z brzmienia art. 14 ust. 2 pkt 6 u.p.d.o.f., zgodnie z którym przychodem z działalności gospodarczej jest również wartość umorzonych lub przedawnionych zobowiązań, z zastrzeżeniem ust. 3 pkt 6, w tym z tytułu zaciągniętych kredytów (pożyczek), z wyjątkiem umorzonych pożyczek z Funduszu Pracy, wywodzi się brak opodatkowania przedawnionego zobowiązania, które miałyby być opodatkowane w ramach innego źródła niż pozarolnicza działalność gospodarcza. Argumentem przemawiającym za taką wykładnią jest to, że przyjęcie odmiennego wniosku interpretacyjnego prowadziłoby do zbędności przywołanego wyżej przepisu. Por. wyrok NSA z 8.06.2022 r., II FSK 2766/19, LEX nr 3396152; wyrok NSA z 15.12.2020 r., II FSK 2306/18, LEX nr 3124522. Identyczną argumentację należałoby przedstawić względem zobowiązań umorzonych, powinny one zatem generować przychód wyłącznie w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej. W dorobku judykatury występuje jednak całkiem inne stanowisko. Por. wyrok NSA z 20.03.2014 r., II FSK 884/12, LEX nr 1438472. Warto wreszcie zaznaczyć, że przeprowadzenie analogicznej interpretacji jak w przypadku przedawnionych zobowiązań skutkowałoby zbędnością art. 21 pkt 142 u.p.d.o.f., zgodnie z którym wolne od podatku dochodowego są kwoty umorzonych zobowiązań niezwiązanych z pozarolniczą działalnością gospodarczą, jeżeli umorzenie zobowiązań wiąże się z postępowaniem upadłościowym. Jeżeli bowiem z art. 14 ust. 2 pkt 6 u.p.d.o.f. miałby wynikać brak opodatkowania umorzonych zobowiązań ze źródeł innych niż pozarolnicza działalność gospodarcza, a przyjmując tok rozumowania dotyczący przedawnionych zobowiązań, powinno się z niego wywodzić taki skutek normatywny, to przywołana wyżej regulacja nie ma żadnego znaczenia prawnego. Skutkuje bowiem wyłączeniem z opodatkowania kwot, które nawet w przypadku jej braku opodatkowaniu by nie podlegały. Nie jest zatem możliwe przeprowadzenie wykładni, które nie naruszałaby zakazu wykładni *per non est*.

przedmiotowej zasady (taki skrajny przypadek wystąpi w sytuacji wewnętrznej sprzeczności regulacji w systemie podatkowym⁴⁴⁴).

Formułowany jest również pogląd o stosowaniu omawianej instytucji jako wyrazu zasady konstytucyjnej. W takim ujęciu wykorzystanie przepisów cywilnoprawnych do regulacji podatkowych jest jedynie pozorne, gdyż w rzeczywistości interpretacja opiera się na bezpośrednim stosowaniu normy o randze konstytucyjnej⁴⁴⁵.

Od powyższych ogólnych rozważań należy przejść teraz do bardziej szczegółowego zagadnienia, jakim jest wykorzystanie przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu do nadpłaty.

Zakres wpływu regulacji dotyczących bezpodstawnego wzbogacenia na przepisy dotyczące nadpłaty był niejednokrotnie przedmiotem rozważań doktryny prawa podatkowego. Próby odwołania się do regulacji cywilnoprawnych przy interpretacji omawianej instytucji były często poddawane krytyce. Przedstawiciele doktryny nierzadko zwracają uwagę na brak możliwości odejścia od wykładni językowej na gruncie prawa podatkowego. Według L. Etela, przesłanka „uszczerbku majątkowego”, która miałaby wynikać z zastosowania analogii z przepisów cywilnoprawnych, nie została wyartykułowana przez ustawodawcę w art. 72 o.p. Miałoby to przemawiać za niemożliwością stosowania analogii w regulacjach normujących bezpodstawne wzbogacenie w obrębie przepisów odnoszących się do nadpłaty⁴⁴⁶.

Również judykatura odmawia możliwości „czerpania” przy interpretacji tych przepisów z rozwiązań cywilnoprawnych z uwagi na niemożliwość odejścia w tym przypadku

⁴⁴⁴ Przykładem takiej wewnętrznie sprzecznej regulacji są unormowania odnoszące się do podziału na źródła przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych. Z jednej bowiem strony ustawodawca w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. *expressis verbis* stanowi o niemożliwości zakwalifikowania przychodu do źródła z pozarolniczej działalności gospodarczej, jeżeli przychód ten powinien być zaliczony w ramach pozostałych źródeł uregulowanych w ustawie. Jednym z takich pozostałych źródeł jest działalność wykonywana osobiście. W art. 13 u.p.d.o.f., gdzie zostały wymienione tytuły przychodów, które powinny być zakwalifikowane jako działalność wykonywana osobiście, znajduje się również taki tytuł, jak przychody z uprawiania sportu (pkt 2 przedmiotowej regulacji). Natomiast w kolejnych regulacjach u.p.d.o.f. ustawodawca chyba zapomniał o powyższej regule i w art. 41 ust 2 wprowadził regulację, zgodnie z którą płatnicy nie są obowiązani do poboru zaliczek od należności z tytułów wymienionych w art. 13 pkt 2, jeżeli podatnik złoży oświadczenie, że uzyskuje je w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej. Widoczna jest tutaj zatem wewnętrzna sprzeczność przepisów. Z jednej bowiem strony takie należności nie mogą być rozliczane w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej, z drugiej zaś, podatnik może złożyć oświadczenie o rozliczaniu ich w ten sposób. Na problem ten zwrócił uwagę m.in. NSA w uchwale z 22.06.2015 r., II FPS 1/15, ONSAiWSA 2015, nr 6, poz. 101.

⁴⁴⁵ R. Szczepaniak [w:] R. Szczepaniak (red.), *Problemy pogranicza prawa cywilnego*, Warszawa 2022, Legalis, rozdz. 2, § 1.

⁴⁴⁶ L. Etel [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa...*, LEX, art. 72, pkt 2.

od rezultatów wykładni językowej. Przepisy dotyczące nadpłaty są – zgodnie z tym stanowiskiem – jasne i zrozumiałe. Nie można wobec tego odejść od rezultatów tego rodzaju wykładni. Co więcej, takie przekroczenie granic wykładni językowej mogłoby nawet prowadzić do prawotwórstwa⁴⁴⁷.

Posługiwanie się argumentami odwołującymi się wyłącznie do prymatu wykładni językowej w toku badania przedmiotowego zagadnienia nie wydaje się trafne. Przedstawiona we wcześniejszych częściach rozprawy analiza metod interpretacji pozwoliła wyciągnąć dwa istotne – z punktu widzenia omawianej problematyki – wnioski. Po pierwsze, prymat wykładni językowej, który *a priori* zakłada wspomniana argumentacja, jest co najmniej wątpliwy. A zatem już ten wniosek ukazuje dość istotną słabość omawianego stanowiska. Po drugie, przy uznaniu szczególnego znaczenia wykładni językowej w ramach tej gałęzi prawa należy zauważyć, że nie dotyczy ono wszystkich regulacji prawopodatkowych, lecz jest ograniczone do przepisów wpływających na wysokość obciążeń podatkowych. Relacja pomiędzy przepisami normującymi nadpłatę podatkową a wysokością zobowiązania podatkowego nałożonego na podatnika nie jest oczywista. Kwestia ta zostanie podjęta w dalszych częściach rozprawy, już w tym miejscu należy jednak zaznaczyć, że z uwagi na definicję legalną zobowiązania podatkowego nawiązującą do definicji legalnej podatku regulacje dotyczące nadpłaty nie mają na wysokość tego zobowiązania bezpośredniego wpływu. Wynika to chociażby z faktu, że świadczenie, które skutkuje powstaniem nadpłaty, nie może być uznane za podatek.

Kolejnym argumentem prezentowanym w tej dyskusji jest autonomia prawa podatkowego. Opiera się on na założeniu, że nadpłata podatku jest w sposób wyczerpujący uregulowana w o.p., a zatem zbędne jest odwoływanie się podczas jej interpretacji do przepisów z zakresu prawa cywilnego⁴⁴⁸. W odniesieniu do tej problematyki można również wskazać przyjmowany przez judykaturę następujący tok rozumowania: „Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, prawo podatkowe stanowi odrębną gałąź prawa. Pojęcia ukształtowane na gruncie jednej dziedziny z zakresu prawa prywatnego nie mogą być mechanicznie przenoszone do stosowania w innych gałęziach, zwłaszcza w prawie publicznym. Nadpłata nie jest nienależnym świadczeniem majątkowym o charakterze

⁴⁴⁷ Uchwała NSA z 13.07.2009 r., I FPS 4/09, ONSAiWSA 2009, nr 6, poz. 102.

⁴⁴⁸ G. Borkowski, *Jak rozumieć nadpłatę...*, s. 117–133.

cywilnoprawnym. Przenoszenie cywilistycznej instytucji bezpodstawnego wzbogacenia do wykładni definicji ustawowej jasno sprecyzowanej w prawie podatkowym nie znajduje dostatecznego oparcia ani w Konstytucji, ani w żadnej ustawie”⁴⁴⁹.

Prezentowana jest również argumentacja, zgodnie z którą zastosowanie analogii z przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu jest w tym przypadku niemożliwe z uwagi na odmienne cele prawa cywilnego i prawa podatkowego⁴⁵⁰. Inne cele tych dwóch gałęzi prawa są co prawda niepodważalne, należy się jednak wobec tego zastanowić, czy ten argument całkowicie przesądza o niemożliwości zastosowania w tym przypadku analogii. Można to zagadnienie uogólnić, zadając pytanie, czy w obrębie gałęzi prawa cechujących się różnymi celami zakazane jest stosowanie analogii. Odpowiedź na nie jest negatywna. Odwołując się jedynie do rozważań z rozdziału pierwszego rozprawy, należy powtórzyć, że zastosowanie analogii nie może skutkować zwiększeniem obciążeń podatkowych⁴⁵¹.

Przedstawiciele doktryny prawa podatkowego – jak się wydaje, w mniejszości – opowiadają się niekiedy za wpływem regulacji normujących bezpodstawne wzbogacenie na interpretację przepisów dotyczących nadpłaty podatku. Zdaniem K. Radzikowskiego, odwoływanie się do prawa cywilnego przy interpretacji przepisów prawnopodatkowych jest dopuszczalne wyłącznie w przypadku:

- gdy instytucja cywilnoprawna ma uniwersalny charakter (autor twierdzi, że taka instytucja miałaby być „konstytucyjnym wyznacznikiem podstawowych instytucji”)⁴⁵²;
- regulacji skutków przesunięć majątkowych występujących pomiędzy podmiotami prawa prywatnego w reżimie prawnopodatkowym;
- regulacji skutków przesunięć majątkowych na rzecz wierzyciela podatkowego, w zakresie, w jakim wykraczają one poza stosunek prawnopodatkowy.

Dwa ostatnie z nich powinny być dochodzone na gruncie prawa cywilnego. Jak już wcześniej zauważono w rozprawie, takie przesunięcia majątkowe prowadzą do powstania roszczeń cywilnoprawnych, które mogą być dochodzone na gruncie cywilnoprawnym. Najbardziej kontrowersyjna jest pierwsza z nich. K. Radzikowski stwierdza: „Tego rodzaju

⁴⁴⁹ Uchwała NSA z 13.07.2009 r., I FPS 4/09, ONSAiWSA 2009, nr 6, poz. 102.

⁴⁵⁰ K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Nadpłata akcyzy...*, s. 32–38.

⁴⁵¹ R. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995, s. 119.

⁴⁵² K. Radzikowski, *Zasada autonomii...*, s. 221.

rola prawa cywilnego na »pograniczu podatkowym« nie powinna dopuścić do [...] bezpodstawnego wzbogacenia kosztem majątku publicznego”⁴⁵³. Do uniwersalności instytucji bezpodstawnego wzbogacenia, a przez to możliwości jego stosowania w obrębie prawa podatkowego odwoływali się również – wspomniani wyżej – przedstawiciele doktryny prawa cywilnego. Analogiczny pogląd wybrzmiewa niekiedy także w orzecznictwie NSA⁴⁵⁴.

Z powyższej analizy wynika zatem, że przy interpretacji nadpłaty podatku nie można wykluczyć możliwości posiłkowania się regulacjami dotyczącymi bezpodstawnego wzbogacenia przy materii nieuregulowanej wprost w przepisach prawnopodatkowych. Przemawia za tym spójność systemu prawa oraz uniwersalność instytucji bezpodstawnego wzbogacenia.

5. Podsumowanie

Analiza kwestii bezpodstawnego wzbogacenia jest istotna z perspektywy przedmiotu rozprawy. Po pierwsze, jest ona niezbędna przed podjęciem rozważań odnoszących się do ewentualnych roszczeń cywilnoprawnych, które mogą być zależne od wystąpienia na gruncie prawa podatkowego nadpłaty. Będą to przede wszystkim ewentualne roszczenia cywilnoprawne pomiędzy podatnikiem ekonomicznym i formalnym, obejmujące wysokości zawyżonego lub nienależnego podatku. Po drugie, powstaje również pytanie, czy prawna relewantność przesłanki zubożenia może prowadzić do powstania roszczeń cywilnoprawnych pomiędzy podatnikiem formalnym a Skarbem Państwa. Przed przeprowadzeniem analizy tych kwestii konieczne jednak było szersze omówienie instytucji bezpodstawnego wzbogacenia oraz świadczenia nienależnego, które jest szczególnym przypadkiem tej instytucji, co zostało uczynione w niniejszym rozdziale.

⁴⁵³ *Ibidem*.

⁴⁵⁴ „Przyjęta przez wymienione przepisy Ordynacji podatkowej konstrukcja nadpłaty podatkowej nawiązuje dość wyraźnie do instytucji nienależnego świadczenia. Zawiera bowiem elementy zbliżone do istoty i natury nienależnego świadczenia określonego w art. 405–410 Kodeksu cywilnego, które również przyznają osobie, kosztem której dokonano transferu nienależnego świadczenia, odpowiednie roszczenie o jego zwrot. Celem zwrotu jest przywrócenie równowagi, przez powrót tego, co z majątku świadczącego bez podstawy prawnej wyszło lub do niego nie weszło. Uznając samodzielność regulacji Ordynacji podatkowej, nie sposób zanegować faktu, iż prawo cywilne spełnia rolę tzw. prawa powszechnego, co usprawiedliwia odwołanie się do wykształconych w nim pojęć podstawowych. Punktem wyjścia przy interpretacji instytucji nadpłaty podatkowej musi być zatem założenie, że podstawowe pojęcia, mające znaczenie dla całego systemu prawa, powinny być ujmowane w sposób jednaki, gdy chodzi o ich istotę” (wyrok NSA z 4.01.2006 r., I FSK 420/05, LEX nr 187487).

Z zawartych w tej części rozprawy spostrzeżeń wynikają następujące konkluzje, szczególnie istotne dla analizy wspomnianych wyżej roszczeń. Decyzja wydana na gruncie prawa podatkowego będzie stanowiła podstawę prawną świadczenia na gruncie prywatnoprawnym. Dopiero jej wzruszenie w drodze procedury podatkowej będzie skutkowało roszczeniem kondykcijnym. Powstanie natomiast nadpłaty na podstawie prawa podatkowego może być następstwem wydania decyzji określającej lub ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Kolejnym ważnym ustaleniem jest to, pomiędzy jakimi podmiotami dochodzi do powstania roszczenia kondykcijnego. Może ono zaistnieć jedynie pomiędzy podmiotami konkretnego świadczenia. Odwrotnie niż w ramach samego bezpodstawnego wzbogacenia, roszczenie takie będzie mogło być dochodzone wyłącznie pomiędzy podmiotami bezpośredniego transferu. W przypadku nadpłaty, której ciężar został przerzucony na podatnika ekonomicznego, dochodzi natomiast *de facto* do dwóch świadczeń, najpierw pomiędzy podatnikiem ekonomicznym i formalnym, a następnie pomiędzy podatnikiem formalnym i Skarbem Państwa.

Niezmiernie istotne jest również stwierdzenie, że obecny dorobek doktryny i judykatury przemawia za uznaniem, iż w zakresie świadczenia nienależnego samo jego spełnienie wypełnia przesłankę zubożenia oraz wzbogacenia. Taka interpretacja, przynajmniej na obecnym etapie rozważań, mogłaby prowadzić do wniosku o możliwości dochodzenia przez podatnika formalnego roszczenia kondykcijnego od Skarbu Państwa. Pomimo braku jego zubożenia wskutek uiszczenia podatku samo spełnienie świadczenia wypełnia przedmiotową przesłankę, a zatem podmiot ten powinien potencjalnie uzyskać zwrot analizowanego w rozprawie świadczenia od Skarbu Państwa. Kolejna ważna konstatacja dotyczy możliwości zastosowania w obrębie świadczenia nienależnego art. 409 k.c. Brak aktualności wzbogacenia będzie wobec tego wyłączał możliwość dochodzenia zwrotu świadczenia przez powoda. Jest to szczególnie istotne z uwagi na fakt, że w analizowanych w dalszej części rozprawy roszczeniach podatnik formalny uiszcza podatek na rzecz Skarbu Państwa. Z tego powodu interesujące będzie, czy sama czynność zapłaty podatku będzie mogła przemawiać za wystąpieniem w sprawie braku aktualności wzbogacenia.

W niniejszym rozdziale zaprezentowano również wątpliwości odnośnie do wyrażanego przez większość przedstawicieli doktryny prawa podatkowego poglądu

o niemożliwości stosowania przepisów dotyczących bezpodstawnego wzbogacenia do interpretacji nadpłaty podatkowej w zakresie zagadnień nieuregulowanych *expressis verbis* w obrębie prawa podatkowego. Pogląd ten jest argumentowany zakazem odejścia w tym przypadku od rezultatów wykładni językowej oraz autonomią prawa podatkowego. Przeciwnie stanowisko – prezentowane np. przez E. Łętowską – jest poparte bardziej przekonującymi argumentami. Po pierwsze, wskazuje się, że zabieg interpretacyjny umożliwiający korzystanie z instytucji cywilnoprawnych przy interpretacji przepisów prawa podatkowego będzie skutkował zmniejszeniem postulatów *de lege ferenda* w jego zakresie. Zważywszy na częstotliwość zmian prawa podatkowego, a przez to na jego coraz większe skomplikowanie, jest to bardzo wartościowy argument. Po drugie, próbuje się również wykazywać, że bezpodstawne wzbogacenie jest instytucją ogólną dla całego systemu prawa i w związku z tym powinno służyć jako pewien wzorzec interpretacyjny dla nienależnych przesunięć majątkowych uregulowanych w innych gałęziach prawa. Ze względu na zasady spójności systemu prawa, występowanie takich instytucji ogólnych, a także ich konsekwencje zasługują na aprobatę.

ROZDZIAŁ III. EKONOMICZNY CIĘŻAR PODATKU W RAMACH INSTYTUCJI NADPŁATY PODATKOWEJ

1. Wprowadzenie

Niniejszy rozdział ma na celu omówienie oraz polemikę z argumentacją zaprezentowaną przez judykaturę i doktrynę, podejmowaną zarówno na rzecz poparcia, jak i odrzucenia znaczenia normatywnego analizowanej w rozprawie przesłanki zubożenia w nadpłacie podatku.

Częstym motywem pojawiającym się w odniesieniu do problematyki związanej z powyższą przesłanką jest poprzestawanie jedynie na wykładni językowej pojęcia nadpłaty. Zabieg ten miałby skutkować wnioskiem, że *de lege lata* zubożenie podatnika nie jest istotne w ramach instytucji nadpłaty podatku. Już z pierwszego rozdziału rozprawy wynika, że taka argumentacja nie jest przekonująca. Stwierdzenie to jest, po pierwsze, konsekwencją wątpliwości związanych z prymatem tejże wykładni na gruncie prawa podatkowego. Po drugie, jeżeli już ten prymat zostanie uznany za istotny, to jego uzasadnienie, chociażby konstytucyjne, z którego jest on wywodzony, ma rację bytu w obrębie regulacji wpływających na wysokość obciążenia podatkowego. W rozdziale tym zostanie zaprezentowane, że przepisy dotyczące nadpłaty oraz konsekwencje prawne interpretacji prowadzącej do odmowy stwierdzenia lub zwrotu nadpłaty z uwagi na brak zubożenia podatnika nie wpływają na wysokość nałożonych na niego obciążeń podatkowych.

W judykaturze od wielu lat występuje spór co do tego, czy zubożenie podatnika ma znaczenie normatywne, czy też nie.

Do pierwszych rozstrzygnięć sądowych, w których podejmowane było zagadnienie przesłanki zubożenia w ramach instytucji nadpłaty podatku, doszło już w latach 90. XX wieku. Zgodnie z wyrokiem NSA w Gdańsku z 26.05.1994 r., ówczesne przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych nie pozwalały na odmowę zwrotu nadpłaty z powodu cenotwórczego charakteru podatku. Sąd zwrócił ponadto uwagę, że ewentualna kontrola zwrotu przez podatnika nadpłaty podmiotowi zubożonemu objęta jest regulacją ustawy z 26.02.1982 r. o cenach⁴⁵⁵.

⁴⁵⁵ Wyrok NSA w Gdańsku z 26.05.1994 r., SA/Gd 481/94, POP 1994, nr 6, s. 106.

Paradoksalnie, zagadnienie to ulega jeszcze większej komplikacji wskutek działalności uchwałodawczej NSA. Uchwałą z 13.07.2009 r., I FPS 4/09, Sąd ten uznał, że w przepisach dotyczących nadpłaty ustawodawca nie uregulował owej przesłanki. A następnie, w uchwale z 22.06.2011 r., I GPS 1/11, zajął stanowisko odmienne. Konstrukcja sentencji uchwały I GPS 1/11, tj. nawiązanie w niej jedynie do podatku akcyzowego od energii elektrycznej, skutkuje sporami co do zakresu związania nią innych składów sądów administracyjnych. Można stwierdzić, że w obecnym stanie prawnym, z wyjątkiem nadpłaty powstałej w ramach podatku akcyzowego od energii elektrycznej, sądy zajmują różne stanowiska co do zakresu związania wyżej wspomnianą uchwałą oraz w konsekwencji co do możliwości zwrotu nadpłaty podatnikowi, który nie poniósł jej ciężaru ekonomicznego. Uchwała nie doprowadziła zatem do ujednolicenia orzecznictwa dotyczącego tego zagadnienia, a jej skutkiem było jeszcze większe skomplikowanie stanu prawnego odnoszącego się do tej problematyki.

Przedstawiciele doktryny prawa podatkowego podejmują również, lecz niezbyt często, kwestię występowania w o.p. omawianej przesłanki. Są to przeważnie krótkie analizy, w których nierzadko wskazuje się pewne tezy, niepoparte rozbudowaną argumentacją. Lecz nawet z tych szczątkowych analiz wynika, że problematyka przesłanki zubożenia jest wielowątkowa, a przez to wymaga podjęcia bardziej szczegółowych badań, których obecnie brak.

W rozdziale zostanie ponadto zaprezentowany sposób rozumienia przerzucenia ciężaru ekonomicznego podatku na gruncie nauk ekonomicznych. Jest to zagadnienie niezwykle istotne z perspektywy przedmiotu badawczego rozprawy, gdyż przyjęcie wniosku o znaczeniu normatywnym zubożenia podatnika nawiązuje do teorii ekonomicznych. Nie sposób zatem ich pominąć podczas analizy tej problematyki.

2. Zjawisko przerzucalności podatku

Przerzucalność podatku jest zagadnieniem podejmowanym w pracach wielu ekonomistów. Już A. Smith analizował to zjawisko w swoim dziele *Badania nad przyczynami bogactwa narodów*⁴⁵⁶. Można je zdefiniować jako zwiększenie przychodów o część lub

⁴⁵⁶ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki...*, s. 55–61.

całość kwoty podatku poprzez zmianę poziomu cen, wynagrodzeń lub innych kategorii ekonomicznych, na które podatnik ma lub może mieć wpływ⁴⁵⁷. R. Gwiazdowski klasyfikuje to zjawisko jako jeden z przykładów reakcji podatnika na opodatkowanie, obok dostosowania się do podatku, unikania opodatkowania, nadrobienia podatku, uchylania się od opodatkowania oraz zaprzestania działalności będącej przedmiotem opodatkowania⁴⁵⁸. Nie występuje ono wyłącznie w ramach podatków pośrednich, w których rozszczępienie podatnika formalnego i ekonomicznego jest zgodne z wolą ustawodawcy⁴⁵⁹. Może wystąpić również w zakresie innych rodzajów podatków, a wtedy ta przerzucalność będzie zjawiskiem, które nie zostało założone przez prawodawcę⁴⁶⁰. Co więcej, należy wyraźnie zaznaczyć, że w świetle dorobku nauk ekonomicznych oczywiste jest, iż ciężar ekonomiczny podatku pośredniego nie musi być przerzucony na podatnika ekonomicznego⁴⁶¹. Jak wskazuje w tym zakresie W. Wójtowicz, „przerzucalność podatku zawsze jest zjawiskiem niekontrolowanym, żywiołowym”⁴⁶². R. Gwiazdowski posługuje się następującym przykładem: „Jeżeli jakiś podatnik uzyskuje przychód w wysokości »100« przy kosztach własnych »50«, co daje mu dochód w wysokości »50«, który jest opodatkowany stawką 10%, co oznacza zysk netto w wysokości »45«, po zwiększeniu stawki podatkowej do 20% pierwszą jego reakcją będzie podwyższenie ceny jego towarów lub usług, aby zwiększyć przychód do kwoty »106,5«, co po opodatkowaniu przyniesie taki sam dochód netto (»45«), jak przed zwiększeniem stawek

⁴⁵⁷ W. Modzelewski, *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 1998, s. 21.

⁴⁵⁸ R. Gwiazdowski, *On Taxpayers' Reactions to Taxation and on Tax Shift*, *Ius Novum* 2019, nr 2, s. 168.

⁴⁵⁹ Niektórzy autorzy nawet rozdzielają te dwa zjawiska. Przykładowo: „Zjawisko ponoszenia ciężaru ekonomicznego podatku przez podatnika formalnego na inny podmiot nie jest jednolite. Może występować bądź w formie tzw. podatków »pośrednich«, bądź w postaci tzw. »przerzucalności podatku«. Są to dwie odrębne instytucje, chociaż bywają czasem utożsamiane w doktrynie lub rozróżniane w sposób niekonsekwentny” (W. Wójtowicz, *Podatki pośrednie a zjawisko przerzucalności podatku* [w:] *Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązywanie finansowe. Pro publico bono. Księga jubileuszowa Profesora Jana Głuchowskiego*, Toruń 2002, s. 258).

⁴⁶⁰ Ustawodawca może jednak przeciwdziałać takiemu zjawisku poprzez reglamentację cen oraz płac. Por. W. Wójtowicz, *Podatki pośrednie...*, s. 261. Przykładem normatywnym zakazu przerzucania ciężaru ekonomicznego podatku jest art. 14 ustawy z 15.01.2016 r. o podatku od niektórych instytucji finansowych (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1685), zgodnie z którym: „Wprowadzenie podatku nie może stanowić podstawy do zmiany warunków świadczenia usług finansowych i ubezpieczeniowych wykonywanych na podstawie umów zawartych przed dniem wejścia w życie ustawy”.

⁴⁶¹ A. Bernal, *Kierunek, zakres i moment przerzucalności podatków pośrednich jako przedmiot badań empirycznych*, *Pr.Nauk.UE.Wroc.* 2018, nr 532, s. 32.

⁴⁶² W. Wójtowicz, *Podatki pośrednie...*, s. 263.

podatkowych”⁴⁶³. Jednocześnie wskazuje się, że podatki będą obciążały w większym stopniu tych uczestników rynku, których elastyczność cenowa jest mniejsza⁴⁶⁴.

Z punktu widzenia państwa przerzucalność innych podatków niż pośrednie jest zjawiskiem niepożądanym. Wynika to z faktu, że z jej powodu dochodzi do zniekształcenia założeń polityki podatkowej, gdyż nie ten podmiot, na który nałożono ciężar podatkowy, faktycznie go ponosi⁴⁶⁵.

Zjawisko przerzucalności podatku może wystąpić na dwa sposoby, tj. „w przód” oraz „w tył”. Do pierwszego z nich dochodzi w sytuacji, gdy podatnik obciąża ciężarem ekonomicznym podatku nabywcę oferowanych przez siebie towarów lub usług. Kwota podatku powoduje wówczas zwiększenie ceny. Drugi sposób polega na zmniejszeniu ceny towaru lub usługi nabywanej przez podatnika. Ekonomiczny ciężar podatku będzie zatem ponosił jego dostawca. Sposób ten może sprowadzać się również do obniżenia płacy pracownikom podatnika⁴⁶⁶ lub redukcji etatów⁴⁶⁷. Ze względu na specyfikę niektórych branż, przerzucanie podatku w tył może zachodzić w ramach innych działań właściwych dla określonych kategorii typów przedsiębiorstw; przykładowo, w sektorze bankowym może polegać na zmniejszeniu oprocentowania depozytów⁴⁶⁸.

Przedstawiciele doktryny wyróżniają przerzucalność częściową, całkowitą oraz nadmierną. Pierwsza z nich wystąpi w sytuacji, gdy podatnik formalny przeniesie na inne podmioty część ciężaru ekonomicznego nałożonego nań podatku. Wtedy podwyższenie ceny towaru lub usługi, ewentualnie obniżenie ceny za towary lub usługi od dostawców albo obniżenie płac nie pokryje całej kwoty podatku. W drugim przypadku wspomniane wyżej działania pokryją cały podatek. Z kolei przerzucalność nadmierna charakteryzuje się tym, że podatnik na nałożeniu podatku *de facto* dodatkowo korzysta. Kwota, którą uzyskuje poprzez

⁴⁶³ R. Gwiazdowski, *On Taxpayers' Reactions...*, s. 184.

⁴⁶⁴ N.G. Mankiw, M.P. Taylor, *Mikroekonomia*, Warszawa 2009, s. 311.

⁴⁶⁵ D.J. Gajewski, *Polityka podatkowa na rozdrożu – wokół podatku bankowego w Polsce*, Studia z Polityki Publicznej 2016, nr 2, s. 77.

⁴⁶⁶ W. Wójtowicz, *Podatki pośrednie...*, s. 260.

⁴⁶⁷ M. Twarowska-Ratajczak, *Przerzucalność podatku od niektórych instytucji finansowych – skutki wprowadzenia podatku dla klientów instytucji finansowych w Polsce*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach 2018, nr 363, s. 103.

⁴⁶⁸ *Ibidem*.

działania mające na celu przerzucenie ekonomicznego ciężaru podatku, jest bowiem wyższa od samej kwoty podatku⁴⁶⁹.

Podsumowując, z punktu widzenia problematyki badawczej niniejszej rozprawy niezwykle istotne są następujące spostrzeżenia. Zjawisko przerzucalności podatków nie dotyczy wyłącznie podatków pośrednich, a ciężar ekonomiczny każdego podatku może być przerzucony na inny podmiot, jeżeli będą temu sprzyjały warunki rynkowe. Z perspektywy ekonomicznej ważne jest faktyczne przerzucenie kwoty podatku przejawiające się zwiększeniem ceny towaru lub usługi, zmniejszeniem ceny za towar lub usługę nabywaną od dostawcy lub obniżeniem płacy pracownikom, a nie jego wyrażeniem wprost w cenie usługi lub towaru oferowanego przez podatnika. Przy wystąpieniu takiego zjawiska należy również analizować zmiany dotyczące wysokości przychodu uzyskiwanego przez podatnika. Jeżeli, przykładowo, zwiększenie ceny prowadzi do proporcjonalnego zmniejszenia przychodu, podatnik z perspektywy ekonomicznej ponosi ciężar przerzuconego podatku.

3. Przesłanka zubożenia w nadpłacie podatku – stanowisko judykatury

3.1. Wnioski dotyczące przesłanki zubożenia w nadpłacie wynikające z wyroku TK z 6.03.2002 r., P 7/00

Dla przedmiotu badawczego rozprawy duże znaczenie ma wyrok TK z 6.03.2002 r., P 7/00. W orzeczeniu tym Trybunał stwierdził niekonstytucyjność przepisu podatkowego, który upoważniał Ministra Finansów do wydania rozporządzenia określającego przypadki, w jakich podatnikami podatku akcyzowego są podmioty inne niż producent lub importer wyrobów akcyzowych. Samo to zagadnienie nie jest z perspektywy niniejszej rozprawy istotne, ważne są jednak spostrzeżenia, jakie poczynił TK odnośnie do konieczności zwrotu podatnikowi nadpłaty, co było następstwem przepisu uznanego w omawianym wyroku TK za niekonstytucyjny.

Na samym początku swoich rozważań TK stwierdził, że nie istnieje prosta zależność pomiędzy orzeczeniem o niekonstytucyjności przepisów prawnopodatkowych a możliwością skutecznego dochodzenia nadpłaty. Następnie zaznaczył, że podatek akcyzowy, którego

⁴⁶⁹ W. Wójtowicz, *Podatki pośrednie...*, s. 263.

dotyczy orzeczenie, jest podatkiem cenotwórczym, zaś podatnik, który nie doznał zubożenia wskutek uiszczenia nadpłaty, nie jest uprawniony do otrzymania jej zwrotu.

Uzasadniając swoje stanowisko w tym względzie, Trybunał odwołał się do przepisów prawa cywilnego normujących bezpodstawne wzbogacenie. Przedstawiony wywód jest w zasadzie analogiczny do argumentacji zaprezentowanej w rozdziale drugim rozprawy, można więc jedynie pokrótce wskazać, że nadpłata podatkowa oraz bezpodstawne wzbogacenie są instytucjami zbliżonymi do siebie, natomiast regulacje dotyczące bezpodstawnego wzbogacenia mają odgrywać rolę tzw. prawa powszechnego.

Trybunał Konstytucyjny argumentował również, że podczas wykładni przepisów dotyczących nadpłaty nie można nie brać pod uwagę funkcji tej instytucji. Analiza owej funkcji sprowadza się do następującego stwierdzenia: „Z natury rzeczy zwrot wartości przekazanej musi należeć się temu, kto wartość tę utracił, a zatem tej osobie, która faktycznie poniosła ekonomiczny ciężar nienależnie zapłaconego podatku”⁴⁷⁰. Z tego zaś TK wywiódł, że zwrot nadpłaty nie będzie przysługiwał podatnikowi podatku akcyzowego, gdyż wartość nienależnego podatku została przez niego otrzymana wraz z ceną. Z powyższego wyprowadzono następujący wniosek: „Zwrot nienależnie zapłaconego podatku akcyzowego na rzecz podatnika doprowadziłby do sytuacji nie do zaakceptowania tak z prawnego, jak i z moralnego punktu widzenia. W istocie oznaczałby bowiem niczym nieusprawiedliwione przysporzenie ze strony Skarbu Państwa na rzecz osoby, która nie poniosła ekonomicznego ciężaru podatku akcyzowego. Zwrot podatku akcyzowego na rzecz osoby, która go tylko formalnie, a nie faktycznie zapłaciła, prowadziłby zatem do bezpodstawnego wzbogacenia tej osoby”⁴⁷¹.

Komentując powyższe orzeczenie, z całą pewnością należy poddać krytyce powód podjęcia rozważań, których rezultatem było ograniczenie możliwości dochodzenia nadpłaty, tj. prawdopodobne negatywne dla Skarbu Państwa skutki spowodowane jego wydaniem. Wątpliwe jest, czy brak wystąpienia tak znaczących konsekwencji finansowych przemawiałby za tym, że taka interpretacja miałaby nie być przeprowadzana. Sam argument dotyczący zagrożenia stabilności finansów publicznych nie ma bowiem prawnej

⁴⁷⁰ *Ibidem*.

⁴⁷¹ *Ibidem*.

relewantności w ramach przepisów regulujących nadpłatę⁴⁷². Z pewnością z jego powodu nie można różnicować prawa do zwrotu nadpłaty. Doktryna zauważa, że wprowadzenie takiej przesłanki, tj. konstrukcji zarzutu naruszenia finansów publicznych, z których mógłby skorzystać organ w ramach postępowania dotyczącego nadpłaty, *expressis verbis* do przepisów stanowiłoby naruszenie zasady precyzji, a przez to prowadziłoby do zbyt dużej uznaniowości w stosowaniu przepisów dotyczących nadpłaty przez organy⁴⁷³. Przepis dający podstawę do uznaniowości oraz nieprzewidywalności rozstrzygnięć organów podatkowych stanowi natomiast naruszenie wymogów konstytucyjnych⁴⁷⁴. Jeżeli wprowadzenie takiej regulacji literalnie do ustawy byłoby niemożliwe z uwagi na powyższe, to tym bardziej nie można przeprowadzać wykładni mającej skutkować takim ograniczeniem. Możliwe jest oczywiście zajęcie stanowiska, zgodnie z którym stabilność finansów publicznych nie jest podstawą odmowy nadpłaty, a jedynie – jak to wyraził TK – powodem dogłębnej wykładni przepisów regulujących tę instytucję. Niemniej potrzeba przeprowadzania takiej interpretacji wyłącznie w przypadku wystąpienia powyższego skutku przemawia za prawną relewantnością stanu finansów publicznych w ramach art. 72 o.p., co – jak wykazano powyżej – nie jest dopuszczalne. Nawet przyjmując, że przesłanka zubożenia ma znaczenie prawne, nie można stosować tej interpretacji tylko wtedy, gdyby zwrot nadpłaty był zagrożeniem dla finansów publicznych.

Już po wydaniu przedmiotowego wyroku TK sądownictwo administracyjne niejednokrotnie wyrażało pogląd o relewantności prawnej przesłanki zubożenia w ramach przepisów regulujących nadpłatę. Przywoływana wówczas przez sądy argumentacja była analogiczna do tej podnoszonej przez TK w omawianym orzeczeniu. Sądy administracyjne odwoływały się również do instytucji cywilnoprawnych czy też wskazywały na zasady

⁴⁷² M. Ślifirczyk, *Nadpłata podatku*, s. 51–53.

⁴⁷³ *Ibidem*, s. 56.

⁴⁷⁴ Wyrok TK z 11.05.2004 r., K 4/03, OTK-A 2004, nr 5, poz. 41.

słuszności lub elementarne poczucie sprawiedliwości⁴⁷⁵. Niejednokrotnie również bezpośrednio powoływały się na wspomniany wyrok TK⁴⁷⁶.

W niektórych swoich orzeczeniach sądy administracyjne nie podzieliły poglądu przedstawionego przez TK w omawianym wyroku⁴⁷⁷. Judykatura uzasadniała swoje stanowisko m.in. wyrokiem TK z 27.12.2004 r., SK 35/02, w którym stwierdzono, że wyrok P 7/00 nie może być automatycznie stosowany do wszystkich spraw dotyczących nadpłaty w podatkach pośrednich powstałej w wyniku niekonstytucyjności przepisu. Trybunał Konstytucyjny zaznaczył, że sprawa przezeń rozpoznawana dotyczyła innych wyrobów akcyzowych i inny był też wówczas tryb wszczęcia kontroli zgodności z Konstytucją aktów normatywnych (w sprawie P 7/00 było to pytanie prawne sądu administracyjnego, zaś w sprawie SK 35/02 – skarga konstytucyjna)⁴⁷⁸. O ile pierwszy argument podnoszony przez sądy administracyjne, tj. brak możliwości stosowania interpretacji przyjętej przez TK w wyroku P 7/00 do nadpłaty powstałej we wszystkich podatkach pośrednich, może ewentualnie wydawać się zasadny (zostanie on rozwinięty przy zagadnieniu związania uchwałą NSA z 22.06.2011 r., I GPS 1/11), o tyle drugi argument, tj. inny tryb uruchomienia kontroli konstytucyjność normy prawnej, wydaje się chybiony, gdyż nie ma on żadnego znaczenia na gruncie analizowanej problematyki. Nadpłata powstaje wskutek wyeliminowania przez TK przepisu prawnego ze względu na jego sprzeczność z Konstytucją RP. Inny tryb rozpoczęcia odpowiedniej procedury przez TK nie przemawia za zróżnicowaniem zakresu znaczeniowego pojęcia nadpłaty z tego powodu. Zabieg taki nie ma żadnego uzasadnienia, czy to aksjologicznego, czy też związanego z przerzucalnością podatku analizowaną na gruncie nauk ekonomicznych.

Reasumując, TK w wyroku P 7/00 wyraził pogląd o prawnej relewantności przesłanki zubożenia w nadpłacie podatku. Taka interpretacja była oparta na zastosowaniu analogii z przepisów normujących bezpodstawne wzbogacenie oraz na poglądach odwołujących się do

⁴⁷⁵ Wyrok NSA z 9.09.2004 r., FSK 425/04, LEX nr 552029; wyrok NSA z 4.01.2006 r., I FSK 420/05, LEX nr 187487; wyrok NSA z 20.04.2006 r., I FSK 878/05, LEX nr 2211315; wyrok NSA z 20.04.2006 r., I FSK 1061/05, LEX nr 2211314; wyrok NSA z 9.05.2006 r., I FSK 883/05, LEX nr 2211195; wyrok NSA z 4.12.2008 r., I FSK 1392/07, LEX nr 515606.

⁴⁷⁶ Por. wyrok NSA z 22.07.2005 r., I FSK 83/05, LEX nr 173046; wyrok NSA z 9.05.2006 r., I FSK 1034/05, LEX nr 282615; wyrok NSA z 11.01.2007 r., I FSK 464/06, LEX nr 285047.

⁴⁷⁷ Wyrok NSA z 20.01.2009 r., I FSK 1947/08, LEX nr 512520.

⁴⁷⁸ Wyrok TK z 27.12.2004 r., SK 35/02, OTK-A 2004, nr 11, poz. 119.

funkcji instytucji nadpłaty tj. zwrotu świadczenia, które zostało poniesione nienależnie przez podatnika lub inny podmiot stosunku prawnopodatkowego. Z całą pewnością nie zasługuje na aprobatę powód podjęcia przez TK takich rozważań w ramach przedmiotowego orzeczenia, czyli wyrażony wprost w uzasadnieniu wzgląd na stabilność finansów publicznych.

3.2. Wnioski dotyczące przesłanki zubożenia w nadpłacie wynikające z uchwały NSA z 13.07.2009 r., I FPS 4/09z 13.07.2009 r., I FPS 4/09

Omawiane w rozprawie zagadnienie było również przedmiotem uchwały składu 7 sędziów NSA z 13.07.2009 r., I FPS 4/09, która została wydana wskutek skierowania do NSA przez WSA w Poznaniu pytania prawnego. Sprawa będąca przedmiotem rozpoznania przez WSA w Poznaniu dotyczyła nadpłaty w podatku akcyzowym od energii elektrycznej. Swoje rozstrzygnięcie w przedmiotowej uchwale NSA oparł na primacie wykładni językowej w prawie podatkowym. Artykuł 72 o.p., który – jak przyjął NSA – definiuje pojęcie nadpłaty, jest jasny i zrozumiały. Z jego literalnego brzmienia nie można wywieść uzależnienia stwierdzenia, określenia czy też zwrotu nadpłaty od kwestii zubożenia. Natomiast pogląd o relewantności prawnej przesłanki zubożenia z tego powodu nie jest oparty na wykładni przepisów prawa, lecz jest przykładem prawotwórstwa⁴⁷⁹. Naczelny Sąd Administracyjny nie podzielił poglądu wyrażonego przez TK w wyroku z 6.03.2002 r., P 7/00, na co *expressis verbis* zwrócił uwagę. Stwierdził bowiem, że w ramach interpretacji przepisów dotyczących nadpłaty nie można korzystać z regulacji dotyczących świadczenia nienależnego. W tym zakresie przywołał argument – *nota bene*, często prezentowany przez przedstawicieli doktryny prawa podatkowego, a omówiony w rozdziale drugim rozprawy – odwołujący się do uznania prawa podatkowego za odrębną gałąź prawa. Przedstawił również pogląd, zgodnie z którym relacja pomiędzy konsumentem a podatnikiem nie może wpływać na wykładnię przepisów regulujących stosunek prawnopodatkowy. Wynika to z faktu, że stosunek prawnopodatkowy zachodzi pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem.

⁴⁷⁹ „Artykuł 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej kształtuje kompetencje organu administracji publicznej w sposób jasny i kategoryczny. W takiej sytuacji nie zachodzi potrzeba odwoływania się do innych rodzajów wykładni, a tym bardziej do swoistego prawotwórstwa przez dodawanie do ustawowej definicji dodatkowej przesłanki, której ustawodawca nie wprowadził, mimo że mógł. Dlatego w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego niedopuszczalne jest wyjście poza językową wykładnię analizowanego przepisu. Wykładnia językowa zaś nie pozostawia żadnych wątpliwości, że jedyną, zasadniczą przesłanką zwrotu nadpłaty jest fakt zapłaty podatku nienależnego lub w kwocie wyższej niż należna” (uchwała NSA z 13.07.2009 r., I FPS 4/09, ONSAiWSA 2009, nr 6, poz. 102).

W kontekście powyższej uchwały należy zauważyć, biorąc pod uwagę rozważania z pierwszego rozdziału rozprawy, że odwoływanie się NSA w tak znacznym zakresie do wykładni językowej należy uznać za wątpliwe. Również drugi z przedstawionych argumentów, tj. niemożliwość wpływu relacji pomiędzy konsumentem a podatnikiem na wykładnię przepisów prawa podatkowego, może budzić zastrzeżenia. Nie jest bowiem prawdą, że wszelkiego typu relacje, jakie zachodzą pomiędzy podatnikami a innymi podmiotami, zawsze są irrelewantne z perspektywy przepisów prawa podatkowego. Tego typu regulacji można wskazać wiele. Przykładem może być chociażby art. 199a o.p.⁴⁸⁰, przy czym § 1 przedmiotowej regulacji w znacznym stopniu przypomina art. 65 k.c., natomiast § 2 jest w swojej treści zbliżony do art. 83 k.c. Skutki zastosowania regulacji z art. 199a o.p. w znacznym stopniu różnią się od rezultatów zastosowania art. 65 i 83 k.c. Dwa ostatnie przepisy mają określony rezultat na gruncie prywatnoprawnym, z kolei art. 199a o.p. przyznaje organowi podatkowemu kompetencję do ustalenia treści czynności prawnej z uwzględnieniem zgodnego zamiaru stron, ich celu oraz wywodzenia skutków prawnych z czynności ukrytej, czyli pominięcia dla celów podatkowych czynności pozornej. A zatem czynność prawna podatnika z innym podmiotem ma zgodnie z powyższą regulacją określony skutek na gruncie prawa podatkowego.

Wydaje się również, że można zasadnie twierdzić, iż klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania może w niektórych przypadkach nawiązywać do relacji zachodzących pomiędzy podatnikiem a innymi podmiotami. Działania podatnika stanowiące unikanie opodatkowania niejednokrotnie są bowiem czynnościami prawnymi, w których biorą udział także inne podmioty⁴⁸¹. A zatem czynności dokonywane pomiędzy podatnikiem a innym podmiotem będą wówczas oceniane przez pryzmat możliwości zastosowania klauzuli. Wystarczy w tym zakresie wspomnieć o czynnościach, w ramach których mogło

⁴⁸⁰ „§ 1. Organ podatkowy, dokonując ustalenia treści czynności prawnej, uwzględnia zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności.

§ 2. Jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej.

§ 3. 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”.

⁴⁸¹ W dorobku doktryny prawa podatkowego oczywiste jest, że przy wypełnieniu przesłanek do zastosowania klauzuli organ może pominąć skutki prawnopodatkowe czynności, która jest ważna na gruncie prawa prywatnego. Por. L. Etel, *Cztery klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania* [w:] D.J. Gajewski (red.), *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2017, s. 29.

dojść do wypełnienia przesłanek z klauzuli, np. wykorzystanie spółki zagranicznej z uwagi na miejsce jej zarządu⁴⁸² czy też użycie obligacji nabywanych w ramach podmiotów powiązanych, w których uczestniczy również Fundusz Inwestycyjny Zamknięty⁴⁸³. Aby dana czynność mogła zostać zakwestionowana na gruncie podatkowym poprzez zastosowanie klauzuli, musi ona spełnić łącznie następujące kryteria: kryterium korzyści podatkowej, kryterium celu działania, kryterium sprzeczności oraz kryterium sztuczności. Spełnienie chociażby ostatniego z nich może być często zależne od relacji zachodzących na rynku pomiędzy podatnikiem a innymi podmiotami. W skrócie, jeżeli za podjęciem czynności przemawiały względy ekonomiczne, wówczas spełnienie tej przesłanki jest wyłączone. Owe względy ekonomiczne niejednokrotnie będą wymagały analizy stosunków zachodzących pomiędzy podatnikiem a innymi podmiotami. Wówczas ta relacja, która zdaniem NSA nie może mieć wpływu na interpretację przepisów prawa podatkowego, może być oceniana pod kątem sztuczności działania i ewentualnie będzie skutkowała zastosowaniem wobec podatnika klauzuli.

Również zaliczenie konkretnych wydatków do kosztów uzyskania przychodu może być zależne od relacji podatnika z innymi podmiotami. Chociażby udokumentowanie wydatku fakturą wystawioną przez podmiot, który w rzeczywistości nie wykonał usługi, przemawia za niemożliwością zaliczenia przedmiotowego wydatku do kosztów uzyskania

⁴⁸² Ostrzeżenie MF przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem spółek zagranicznych z uwagi na przepisy dotyczące tzw. miejsca zarządu, 12.06.2017 r., https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/wiadomosci/ostrzezenia-i-wyjasnienia-podatkowe/-/asset_publisher/M1vU/content/ostrzezenie-mf-przed-optimalizacja-podatkowa-z-wykorzystaniem-spolek-zagranicznych-z-uwagi-na-przepisy-dotyczace-tzw-miejsca-zarzadu?redirect=https%3A%2F%2Fmf-arch2.mf.gov.pl%2Fweb%2Fbip%2Fministerstwo-finansow%2Fwiadomosci%2Fostrzezenia-i-wyjasnienia-podatkowe%3Fp_id%3D101_INSTANCE_M1vU%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1 (dostęp: 11.05.2024 r.).

⁴⁸³ Ostrzeżenie MF przed optymalizacją podatkową FIZ z wykorzystaniem obligacji, 12.06.2017 r., https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/wiadomosci/ostrzezenia-i-wyjasnienia-podatkowe/-/asset_publisher/M1vU/content/ostrzezenie-mf-przed-optimalizacja-podatkowa-fiz-z-wykorzystaniem-obligacji?redirect=https%3A%2F%2Fmf-arch2.mf.gov.pl%2Fweb%2Fbip%2Fministerstwo-finansow%2Fwiadomosci%2Fostrzezenia-i-wyjasnienia-podatkowe%3Fp_id%3D101_INSTANCE_M1vU%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1%26_101_INSTANCE_M1vU_advance_dSearch%3Dfalse%26_101_INSTANCE_M1vU_keywords%3D%26_101_INSTANCE_M1vU_delta%3D20%26_101_INSTANCE_M1vU_cur%3D2%26_101_INSTANCE_M1vU_andOperator%3Dtrue#p_p_id_101_INSTANCE_M1vU_ (dostęp: 11.05.2024 r.).

przychodu na gruncie podatków dochodowych⁴⁸⁴. W takim zatem przypadku, jeżeli treść faktury nie odzwierciedla faktycznego przebiegu zdarzeń gospodarczych, a rozumie się przez to m.in. wystawienie faktury przez inny podmiot niż faktycznie wykonujący usługę, to ma to określony skutek prawnopodatkowy, tj. niemożliwość uwzględnienia wydatku z niej wynikającego w kosztach uzyskania przychodu. Brak faktycznej relacji gospodarczej podatnika z kontrahentem będzie wówczas wpływał na zastosowanie przepisów prawa podatkowego.

Wynika z tego, że nie można zgodzić się z zaprezentowanym wyżej poglądem NSA o braku możliwości wpływu relacji pomiędzy podatnikiem a innymi podmiotami na wykładnię oraz zastosowanie przepisów prawa podatkowego. Taka relacja może mieć nieraz określony skutek w obrębie tej gałęzi prawa.

Po wydaniu przedmiotowej uchwały sądy administracyjne były nią związane na mocy art. 269 p.p.s.a. Niemniej organy podatkowe w niektórych sprawach wciąż próbowały odmawiać zwrotu nadpłaty z powodu braku zubożenia podatnika⁴⁸⁵. Z oczywistych względów, tj. związania uchwałą, taka interpretacja nie była uznawana przez sądownictwo administracyjne⁴⁸⁶.

Podsumowując, NSA w uchwale I FPS 4/09 odmówił przesłance zubożenia znaczenia normatywnego, opierając swoje rozstrzygnięcie na następującej argumentacji. Powołał się na często występujący w dyskursie naukowym odnośnie do występowania w ramach instytucji nadpłaty analizowanej przesłanki prymat wykładni językowej. Wskazał, że wyprowadzanie tej przesłanki z treści obowiązujących przepisów stanowiłoby w zasadzie prawotwórstwo. Polemizując z poglądem, jakoby przedmiotowa przesłanka była skutkiem zastosowania analogii z przepisów cywilnoprawnych normujących bezpodstawne wzbogacenie,

⁴⁸⁴ „Podkreślić również należy, że sam fakt, że sporne roboty zostały wykonane przez jakiś podmiot, nie ma znaczenia dla sprawy, gdyż dla rozliczenia faktur zakupowych w kosztach uzyskania przychodu podatnika konieczne jest, by zostały one wystawione przez rzeczywistego wykonawcę usług” (wyrok NSA z 9.02.2023 r., II FSK 1234/22, LEX nr 3507879).

⁴⁸⁵ Organy nie są w sposób formalny związane uchwałą NSA. Jednak brak podzielenia przez nich interpretacji zawartej w uchwale zawsze będzie podstawą do uchylenia ich rozstrzygnięcia przed sądami administracyjnymi. Z tego powodu przedstawiciele doktryny niekiedy twierdzą, że w stosunku do organów uchwały NSA są wiążące w sposób pośredni. Por. J. Małecki, *Orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego w procesach tworzenia i stosowania przepisów prawa finansowego* [w:] H. Dzwonkowski, J. Głuchowski, A. Pomorska (red.), *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, Lublin 2005, s. 247.

⁴⁸⁶ Wyrok NSA z 21.12.2010 r., I GSK 54/10, LEX nr 819202; wyrok NSA z 6.08.2009 r., I FSK 871/08, LEX nr 552189.

zaakcentował autonomię prawa podatkowego, a przez to jego całkowitą odrębność od prawa cywilnego. Próbował również dowodzić, że relacje pomiędzy podatnikiem ekonomicznym i formalnym nie mogą wpływać na wykładnię przepisów prawnopodatkowych, gdyż stosunek prawnopodatkowy nie zachodzi pomiędzy tymi podmiotami. Z uwagi na przywołane wyżej argumenty, pogląd co do braku wpływu relacji pomiędzy podatnikiem i osobami trzecimi na wykładnię przepisów prawa podatkowego nie może być uznany za przekonujący.

3.3. Wnioski dotyczące przesłanki zubożenia w nadpłacie wynikające z postanowienia TK z 29.11.2010 r., P 45/09

Ważnym orzeczeniem, w którym wyrażony był również pogląd judykatury dotyczący omawianego zagadnienia, było postanowienie TK z 29.11.2010 r., P 45/09. Zostało ono wydane w odpowiedzi na pytanie prawne skierowane przez NSA postanowieniem z 15.10.2009 r., I FSK 240/08. Sąd ten w przedmiotowym postępowaniu nabrał wątpliwości, czy ustawodawca, nie uzależniając stwierdzenia nadpłaty oraz jej zwrotu od poniesienia ciężaru ekonomicznego przez podatnika, nie dopuścił się naruszenia art. 2 Konstytucji. Co istotne, NSA uznał, że *de lege lata* przesłanka zubożenia nie ma znaczenia prawnego. Przy czym wskazał jednak, że „sposób uregulowania instytucji nadpłaty w wyżej wymienionych przepisach (stanowiących kompleksową regulację dotyczącą nadpłaty), gdzie z jednej strony ustawodawca w określonej sytuacji dostrzega konieczność dokładnego określenia rodzaju podatku, a z drugiej nie zamieszcza w ustawie stosownych zapisów uzależniających możliwość stwierdzenia nadpłaty w podatku akcyzowym i jej zwrotu od tego, kto poniósł ciężar ekonomiczny owego podatku, świadczy o zaniechaniu prawodawczym”⁴⁸⁷. Zdaniem NSA, jest to przykład tzw. zaniechania względnego, nazywanego również w doktrynie czy też w judykaturze pominięciem ustawodawczym. Jest to istotne, ponieważ tylko taki rodzaj zaniechania podlega kognicji TK⁴⁸⁸. Owo zaniechanie miałoby być – zdaniem NSA –

⁴⁸⁷ Postanowienie NSA z 15.10.2009 r., I FSK 240/08, LEX nr 1028098.

⁴⁸⁸ P. Radziejewicz, *Kontrola konstytucyjności zaniechań ustawodawczych przez Trybunał Konstytucyjny*, PiP 2013, nr 9, s. 5–6.

niezgodne z zasadą sprawiedliwości wywodzoną z art 2 Konstytucji⁴⁸⁹. Na mocy przedmiotowej zasady, rozważenie, czy ustawodawca mógł zgodnie z normami konstytucyjnymi nie uzależnić powstania bądź też zwrotu nadpłaty od poniesienia jej ciężaru ekonomicznego przez podatnika, wymaga wyważenia w tym zakresie interesu jednostki oraz interesu ogółu. Rozwiązaniem sprawiedliwym z perspektywy interesu jednostki byłoby dokonanie zwrotu nadpłaty na rzecz podmiotu faktycznie zubożonego. W obecnym systemie prawnym nie jest to jednak możliwe. Natomiast sytuacja prawna, w której nadpłata miałaby przysługiwać podatnikowi, chociaż w rzeczywistości nie poniósł on ciężaru podatku, skutkuje naruszeniem interesu ogółu. Zwrot takiej nadpłaty, która w ocenie NSA będzie świadczeniem nieekwiwalentnym, prowadzi do zmniejszenia budżetu, czyli koliduje z interesem ogółu. W omawianej sytuacji pierwszeństwo należy natomiast przyznać właśnie interesowi ogółu, gdyż podatnik nie doznał zubożenia⁴⁹⁰.

W swoim postanowieniu NSA nawiązał również do wyroku TK z 6.03.2002 r., P 7/00, a konkretnie do poglądu odwołującego się do podobieństw pomiędzy świadczeniem nienależnym a nadpłatą. W ramach tego zagadnienia stwierdził: „Asymetria rozwiązań cywilnoprawnych i prawnopodatkowych nie może być każdorazowo tłumaczona autonomią prawa podatkowego. Spójności całego systemu prawa i autonomii prawa podatkowego nie należy rozpatrywać w relacji »zasada – wyjątek od zasady«, z tego podstawowego powodu, że spójny system prawny musi opierać się na uniwersalnych (wspólnych dla wszystkich gałęzi prawa) wartościach”⁴⁹¹.

Trybunał Konstytucyjny w postanowieniu P 45/09 nie podzielił poglądu NSA o występowaniu w sprawie zaniechania względnego, które skutkowałoby koniecznością dokonania kontroli konstytucyjności regulacji odnoszących się do nadpłaty. Zaniechania

⁴⁸⁹ „O ile stwierdzenie i zwrot nadpłaconego podatku akcyzowego podatnikowi, który tylko formalnie poniósł jego ciężar ekonomiczny, należy ocenić jako zgodne z prawem (legalne), to jednak rozwiązanie to jawi się Sądowi pytającemu jako niesprawiedliwe według materialnych koncepcji sprawiedliwości (tj. sprawiedliwości rozdzielczej i sprawiedliwości wyrównawczej)” (postanowienie NSA z 15.10.2009 r., I FSK 240/08, LEX nr 1028098).

⁴⁹⁰ „Dysponowanie odpowiednimi środkami finansowymi jest warunkiem umożliwiającym wypełnianie przez państwo zadań, jakie stawia mu społeczeństwo. Uszczuplenie puli tych środków, poprzez nieekwiwalentne przesunięcie na rzecz podmiotu jedynie formalnie uprawnionego (podatnika), musi oznaczać ograniczenie możliwości państwa w tym zakresie. Ważąc zatem interes ogółu i interes jednostki, pierwszeństwo w tym przypadku należałoby przyznać dobru wspólnemu” (postanowienie NSA z 15.10.2009 r., I FSK 240/08, LEX nr 1028098).

⁴⁹¹ Postanowienie NSA z 15.10.2009 r., I FSK 240/08, LEX nr 1028098.

względne są przede wszystkim brakami w uregulowaniach prawnych, które skutkują niepełną realizacją praw i wolności podmiotów prawa. Brak regulacji uniemożliwiających zwrot nadpłaty na rzecz podmiotu, który nie doznał zubożenia, do takich nie należy. Naczelny Sąd Administracyjny nie wykazał bowiem, że taki stan prawny prowadzi do naruszenia konkretnych wolności i praw. Wprowadzenie takiego uregulowania jest zależne od ustawodawcy, zaś TK nie może go zastępować. Trybunał wskazał również, że pytanie prawne zadane przez NSA dotyczyło jedynie podatku akcyzowego. Ewentualny wyrok TK aprobujący pogląd sądu pytającego zmieniłby przyjęty w polskim systemie prawnym model zwrotu nadpłaty lub doprowadziłby do dualizmu w trybach jej zwrotu, w zależności od rodzaju podatku⁴⁹².

Do powyższego postanowienia zostało zgłoszone jedno zdanie odrębne. Według jego autora, sąd pytający wykazał, że instytucja nadpłaty nie zawiera regulacji, które ze względu na materię konstytucyjną powinny się znaleźć w przepisach⁴⁹³.

Przed wyrażeniem poglądu na temat powyższego postanowienia należy omówić zagadnienie dotyczące kognicji TK do orzekania w sprawie zaniechań oraz pominięć ustawodawczych.

Na wstępie konieczne będzie rozróżnienie tych dwóch pojęć. Zaniechanie ustawodawcze wiąże się z całkowitym brakiem regulacji⁴⁹⁴. Można się także spotkać z poglądem, że jest ono świadomym pominięciem przez ustawodawcę określonej kwestii⁴⁹⁵. Jak już zostało wskazane, nie podlega ono kontroli sprawowanej przez TK⁴⁹⁶, a orzekanie co do zgodności z Konstytucją zaniechań ustawodawczych stanowiłoby przekroczenie

⁴⁹² Postanowienie TK z 29.11.2010 r., P 45/09, OTK-A 2010, nr 9, poz. 125.

⁴⁹³ „Nie zgadzam się z taką interpretacją zarzutów sformułowanych w uzasadnieniu pytania prawnego. W mojej ocenie, nie budzi wątpliwości, że sąd w pytaniu prawnym wyraźnie wskazał, że ustawodawca, kompleksowo regulując nadpłatę, nie zamieścił stosownych przepisów określających podmiot, któremu należy się jej zwrot. A zatem w tym wypadku zachodzi sytuacja, że w materii, którą ustawodawca wybrał do regulacji, brakuje unormowań, bez których ze względu na istotę tej materii może ona budzić wątpliwości natury konstytucyjnej. Opisana sytuacja jest zaś kwalifikowana w orzecznictwie Trybunału jako pominięcie ustawodawcze, które Trybunał jest władny ocenić przez pryzmat przepisów Konstytucji” (zdanie odrębne s. M. Kotlinowskiego do postanowienia TK z 29.11.2010 r., P 45/09, LEX nr 658246).

⁴⁹⁴ L. Bagińska, *Skarga konstytucyjna*, Warszawa 2010, s. 46.

⁴⁹⁵ Wyrok TK z 24.10.2001 r., SK 22/01, OTK 2001, nr 7, poz. 216.

⁴⁹⁶ L. Bagińska, *Skarga konstytucyjna*, s. 46.

kompetencji TK⁴⁹⁷. Z kolei pominięcie ustawodawcze wystąpi wtedy, gdy pewne zagadnienie jest uregulowane w sposób niepełny⁴⁹⁸. Zdaniem M. Grzybowskiego, można je zdefiniować jako „regulacje prawne, które z punktu widzenia zasad (oraz zobowiązań) ujętych w tekście Konstytucji cechuje zbyt wąski zakres zastosowania, bądź też, które z uwagi na przedmiot oraz cel regulacji, pomijają treści dla niej istotne”⁴⁹⁹.

Przed udzieleniem odpowiedzi na to, czy brak wyrażenia przesłanki zubożenia w ramach instytucji nadpłaty może być zakwalifikowany jako pominięcie ustawodawcze, a przez to działanie TK w tej sprawie byłoby nieuprawnione, należy jeszcze przybliżyć, jaka argumentacja legła u podstaw tezy o możliwości badania przez TK zgodności z Konstytucją takich pominięć. Jest ona bezpośrednio powiązana z odejściem od sztywnie rozumianej koncepcji podziału władzy. Relacja pomiędzy władzą sądowniczą a ustawodawczą staje się bardziej płynna. Sąd konstytucyjny przestaje być jedynie ustawodawcą negatywnym, lecz jest także organem stojącym na straży ochrony praw jednostki⁵⁰⁰. Z tego powodu zasadne wydaje się twierdzenie, zgodnie z którym brak uzależnienia stwierdzenia czy też zwrotu nadpłaty od poniesienia ciężaru ekonomicznego z perspektywy konstytucyjnej nie może być rozumiany jako pominięcie prawodawcze. Pominięcia prawodawcze dotyczą z założenia sytuacji, gdy państwo nie zagwarantowało w istniejących normach prawnych odpowiedniej realizacji praw czy wolności, których źródłem jest Konstytucja. Tymczasem rozpatrywane zagadnienie dotyczy sytuacji diametralnie odmiennej. Pominięcie ustawodawcze w tej sytuacji miałoby się bowiem sprowadzać do braku odpowiedniej ochrony państwa przed środkami prawnymi przysługującymi podatnikom.

Zwolennicy braku prawnej relewantności przesłanki zubożenia w nadpłacie starają się przywoływać powyższe postanowienie, twierdząc, że TK uznał w nim, iż *de lege lata* taka przesłanka nie występuje w polskim porządku prawnym⁵⁰¹. Nie sposób jednak wywieść

⁴⁹⁷ R. Stefanicki, *Zaniechanie a pominięcie ustawodawcze. Spór o granice kognicji Trybunału Konstytucyjnego*, PS 2017, nr 1, s. 47.

⁴⁹⁸ Wyrok TK z 24.10.2001 r., SK 22/01, OTK 2001, nr 7, poz. 216.

⁴⁹⁹ M. Grzybowski, *Zaniechanie prawodawcze w praktyce polskiego Trybunału Konstytucyjnego*, s. 6, https://www.confueconstco.org/reports/rep-xiv/report_Poland_po.pdf (dostęp: 12.11.2022 r.).

⁵⁰⁰ P. Tuleja, *Zaniechanie ustawodawcze* [w:] J. Czajowski (red.), *Ustroje, doktryny, instytucje polityczne. Księga jubileuszowa Profesora zw. dra hab. Mariana Grzybowskiego*, Kraków 2007, s. 400.

⁵⁰¹ L. Etel [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa...*, LEX, art. 72, pkt 2.

z jego treści takiego wniosku. Świadczy o tym wprost fragment przedmiotowego postanowienia, w którym TK, odwołując się do swojego wcześniejszego wyroku, P 7/00, zajął następujące stanowisko: „Kwestia tego, czy w danej sytuacji przysługuje zwrot nadpłaty podatku akcyzowego powstałej w wyniku orzeczenia o niekonstytucyjności, wymaga rozstrzygnięcia osobno w każdej indywidualnej sytuacji. Dotychczasowe orzeczenia prowadzą do wniosku, że nie można dokonywać w tej kwestii uogólnień, a zwłaszcza przyjmować, iż podatnicy podatku akcyzowego są zawsze pozbawieni możliwości zwrotu nadpłaty”⁵⁰².

Z drugiej jednak strony, w następnej części omawianego postanowienia TK dochodzi do wniosku, że polski ustawodawca przyjął jeden z modeli nadpłaty, tj. bez przesłanki zubożenia. Zwraca również uwagę na fakt, że jej uregulowanie wymagałoby od ustawodawcy rozwiązania wielu problemów proceduralnych⁵⁰³. Rozważania TK wydają się być zatem wewnętrznie sprzeczne. Skoro model nadpłaty z przesłanką zubożenia nie został uregulowany w polskim systemie podatkowym, to pogląd wyrażony w wyroku P 7/00 nie zawiera poprawnej wykładni przepisów prawa. Wobec tego, nie tylko niepoprawne będzie dokonywanie z niego generalizacji, lecz w ogóle jakiegokolwiek korzystanie z niego przy interpretacji przepisów regulujących nadpłatę. Z powodu tej sprzeczności wydaje się zatem całkiem bezzasadne wyciąganie z niego jakiś ogólniejszych wniosków dotyczących zagadnienia, co do którego TK w istocie nie wyraził stanowczego poglądu.

Podsumowując, postanowieniem I FSK 240/08 NSA zadał pytanie do TK odnośnie do tego, czy brak uregulowania w ramach instytucji nadpłaty przesłanki zubożenia nie stanowi pominięcia ustawodawczego, które miałyby być niezgodne z art. 2 Konstytucji. Co istotne, NSA przedmiotowym pytaniem wyraził *de facto* pogląd o braku prawnej relewantności analizowanej w rozprawie przesłanki w nadpłacie. Trybunał Konstytucyjny uznał jednak, że brak uzależnienia stwierdzenia czy też zwrotu nadpłaty od poniesienia jej ciężaru przez podatnika formalnego nie może być uznany za pominięcie ustawodawcze, a przez to nie podlega jego kognicji, z czym z uwagi na zaprezentowane wyżej argumenty należy się zgodzić.

⁵⁰² Postanowienie TK z 29.11.2010 r., P 45/09, OTK-A 2010, nr 9, poz. 125.

⁵⁰³ *Ibidem*.

3.4. Wnioski dotyczące przesłanki zubożenia w nadpłacie wynikające z uchwały NSA z 22.06.2011 r., I GPS 1/11

Dla przedmiotu badawczego rozprawy niezmiernie istotna jest również uchwała pełnej izby NSA z 22.06.2011 r., I GPS 1/11. Postanowieniem NSA z 3.02.2011 r., I GSK 262/10, zostało przekazane do rozstrzygnięcia uchwałą zagadnienie związane z prawną relewantnością przesłanki zubożenia w art. 72 o.p. Skład orzekający w sprawie nadpłaty z tytułu podatku akcyzowego od energii elektrycznej nałożonego niezgodnie z prawem europejskim, co zostało uprzednio stwierdzone orzeczeniem TSUE, nie podzielił poglądu wyrażonego przez NSA w uchwale z 13.07.2009 r., I FPS 4/09. W postanowieniu I GSK 262/10 NSA podjął się rozstrzygnięcia dwóch zagadnień. Po pierwsze, wyraził wątpliwość, czy w przedmiotowej sprawie doszło w ogóle do powstania nadpłaty. Ustawodawca nałożył obowiązek podatkowy w podatku akcyzowym od energii elektrycznej na producenta, przepisy dyrektywy 2003/96/WE nakładały go zaś na dystrybutora lub redystrybutora⁵⁰⁴. Naczelny Sąd Administracyjny doszedł z tego powodu do przekonania, że podatnik, który uiszczał ten podatek, czynił to poza stosunkiem prawnopodatkowym. Z tego zaś Sąd próbował wywodzić, że w takiej sytuacji nie znajdują zastosowania przepisy dotyczące nadpłaty. Sąd zauważył, co następuje: „Kto dokonał świadczenia pieniężnego na rzecz Skarbu Państwa, mimo że nie ciążył na nim obowiązek podatkowy, nie jest podatnikiem, a jego świadczenie nie jest podatkiem, a zatem żądanie tego podmiotu zwrotu nienależnie spełnionego świadczenia nie może być rozpatrywane jako nadpłata”⁵⁰⁵. W celu uzasadnienia tego poglądu NSA powołał się na wyrok SN z 22.10.1998 r.⁵⁰⁶

W następnej części analizowanego postanowienia NSA wskazywał, że zwrot nadpłaty nie przysługuje podatnikowi, który nie poniósł ciężaru ekonomicznego, wskazując w tym zakresie wyrok TK z 6.03.2002 r., P 7/00. Z jednej strony zatem NSA starał się bronić

⁵⁰⁴ K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Zwrot nienależnie pobranej akcyzy (I GPS 1/11)*, PP 2011, nr 10, s. 47.

⁵⁰⁵ Postanowienie NSA z 3.02.2011 r., I GSK 262/10, POP 2011, nr 3, s. 255–260.

⁵⁰⁶ „Organy Skarbowe, które rozpatrywały żądanie Spółki »K.« o zwrot nienależnego świadczenia, nie miały podstawy prawnej do rozstrzygania o tym żądaniu z pozycji władczej w decyzji administracyjnej. Przepis bowiem art. 29 ustawy z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych może stanowić podstawę do rozstrzygania kwestii w tym przepisie określonych w drodze postępowania administracyjnego tylko w ramach stosunku o charakterze prawnopodatkowym, gdy z żądaniem występuje podatnik, co w rozpatrywanej sprawie nie zachodziło” (wyrok SN z 22.10.1998 r., III RN 69/98, OSNP 1999, nr 13, poz. 4120).

poglądu o braku możliwości korzystania w sprawie z przepisów dotyczących nadpłaty, co skutkowałoby koniecznością zastosowania przepisów cywilnoprawnych do tego rodzaju przesunięć majątkowych, z drugiej zaś, przedstawiał określoną interpretację dotyczącą tej instytucji prawnopodatkowej⁵⁰⁷.

W uchwale I GPS 1/11 NSA stwierdził: „Nie jest nadpłatą kwota podatku akcyzowego uiszczona z tytułu sprzedaży energii elektrycznej w sytuacji, w której ten, kto ją uiszczył, nie poniósł z tego tytułu uszczerbku majątkowego”⁵⁰⁸. W przedmiotowej uchwale przyjęto następującą argumentację, która miałaby przemawiać za powyższą sentencją. Uzależnienie zwrotu nadpłaty od poniesienia ciężaru ekonomicznego było skutkiem dokonania wykładni prokonstytucyjnej oraz celowościowej. Na wstępie należy zaznaczyć, że NSA trafnie zauważył, iż o.p. nie reguluje definicji legalnej nadpłaty, co z kolei miałoby skutkować możliwością doprecyzowania tego pojęcia w drodze wykładni. Nie można w tym przypadku poprzestać na wykładni językowej, ponieważ narusza ona *ratio legis* przepisu oraz normy konstytucyjne. W kwestii wykładni językowej NSA stwierdził ponadto: „Nie istnieje przepis prawa, który stanowiłby, że »zubożenie« podatnika podatku akcyzowego nie jest warunkiem dopuszczalności zwrotu nadpłaty. Jeżeli istniałby taki przepis, to co do zasady ani sądy, ani organy podatkowe nie miałyby możliwości ignorowania takiej regulacji”⁵⁰⁹. Sąd doszedł również do przekonania, że do zagadnienia będącego przedmiotem uchwały nie znajduje zastosowania zasada *in dubio pro tributario*, gdyż prawo do zwrotu nadpłaty nie wpływa na wysokość obciążeń publicznoprawnych.

Wykładnia prokonstytucyjna oraz celowościowa przeprowadzona przez NSA sprowadzała się do następującej argumentacji. Prawo do zwrotu podatku opartego na wadliwej podstawie prawnej jest majątkowym prawem podatnika objętym ochroną na mocy art. 64 Konstytucji. Następnie NSA argumentował, że przyczyną występowania tego prawa majątkowego jest uszczuplenie substancji majątkowej podatnika powstałe wskutek uiszczenia podatku, który został nałożony w sposób wadliwy. Jeżeli majątek podatnika nie doznał zmniejszenia, wówczas nie przysługuje mu wspomniane wyżej prawo majątkowe. Zwrot nadpłaty podatnikowi, który nie doznał rzeczywistego zubożenia, byłby zatem niezgodny

⁵⁰⁷ Postanowienie NSA z 3.02.2011 r., I GSK 262/10, POP 2011, nr 3, s. 255–260.

⁵⁰⁸ Uchwała NSA z 22.06.2011 r., I GPS 1/11, ONSAiWSA 2011, nr 5, poz. 93.

⁵⁰⁹ *Ibidem*.

z celem przepisu oraz normami konstytucyjnymi. Naczelny Sąd Administracyjny poczynił również następującą uwagę: „W Konstytucji RP z pewnością nie da się znaleźć uzasadnienia dla przyznania podatnikowi roszczenia majątkowego, które miałyby prowadzić do jego wzbogacenia kosztem majątku publicznego. Celem zwrotu nadpłaty nie jest pozbawienie państwa »za wszelką cenę« korzyści uzyskanej bezpodstawnie, lecz rekompensata straty, jaką poniósł podatnik”⁵¹⁰.

Sąd wskazywał również, że środki budżetowe podlegają szczególnej ochronie, co z kolei wynika z art. 1 Konstytucji. Z tego powodu „niedopuszczalne są świadczenia, których wyłącznym następstwem byłoby niczym nieuzasadnione przysporzenie po stronie podmiotów prywatnych. Tego typu przysporzenia nie korzystają z ochrony konstytucyjnej. Jeżeli więc ustawodawca stworzyłby podstawy prawne dla takich transferów, to należałoby je uznać za niezgodne z Konstytucją RP, w szczególności z art. 1 Konstytucji RP”⁵¹¹.

Zwrócił ponadto uwagę na fakt, że relewantność prawna przesłanki zubożenia w ramach instytucji nadpłaty nie narusza prawa europejskiego⁵¹².

W omawianej uchwale NSA odniósł się także do poglądu wyrażonego w przywołanym już postanowieniu I GSK 262/10 – na mocy którego zadano NSA pytanie skutkujące wydaniem omawianej uchwały – o braku możliwości korzystania z przepisów dotyczących nadpłaty, jeżeli jej wystąpienie miałyby być skutkiem nałożenia podatku niezgodnie z prawem europejskim. W uchwale NSA nie podzielił tego stanowiska. Uznał bowiem, że taka interpretacja mogłaby w znacznym stopniu ograniczyć zastosowanie instytucji nadpłaty. W znacznej liczbie przypadków nadpłata powstaje w sytuacji, gdy stosunek prawnopodatkowy nie istniał lub opierał się na wadliwej podstawie prawnej⁵¹³.

Powyższy pogląd wyrażony przez NSA jest zasadny. Należy przede wszystkim wskazać, że część przedstawicieli doktryny stoi na stanowisku, iż nadpłata powstaje również w sytuacji, gdy podatnik uiszcza świadczenie pomimo braku obowiązku podatkowego⁵¹⁴. Pogląd ten wydaje się jednak być pewnym uproszczeniem i wymaga rozwinięcia. Trzeba

⁵¹⁰ *Ibidem*

⁵¹¹ *Ibidem*.

⁵¹² *Ibidem*.

⁵¹³ *Ibidem*.

⁵¹⁴ L. Etel [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa...*, LEX, art. 72, pkt 2.

odróżnić uiszczenie bez podstawy prawnej świadczenia, nawet w mylnym przekonaniu o wypełnianiu zobowiązania podatkowego przez podmiot poza stosunkiem prawnopodatkowym, od sytuacji, gdy stosunek taki zaistniał, lecz z różnych powodów, jak np. orzeczenia TSUE, podstawa prawna będąca jego źródłem została wzruszona *ex tunc*. W postanowieniu I GSK 262/10 NSA wydaje się jednak traktować te dwie sytuacje jako identyczne. Nie sposób dojść do innej konkluzji, zważywszy na zawarte w kilku akapitach postanowienia rozważania odnoszące się do tego, że świadczenie spełnione poza stosunkiem prawnopodatkowym nie może być uznane za uiszczone przez podatnika, a w konsekwencji nie sposób wówczas mówić o wypełnieniu zakresu pojęciowego nadpłaty⁵¹⁵.

Jednocześnie należy pamiętać, że sprawa, która legła u podstaw przedstawienia zagadnienia prawnego do rozstrzygnięcia uchwałą, odnosiła się do nałożenia podatku niezgodnie z prawem europejskim. Jeżeli przepis prawa podatkowego będący podstawą uiszczenia podatku zostaje wzruszony, nawet ze skutkiem *ex tunc*, nie jest możliwe *de lege lata* twierdzenie o niemożliwości zastosowania wówczas przepisów regulujących nadpłatę z uwagi na uiszczenie świadczenia poza stosunkiem prawnopodatkowym. Przeciwno takiej tezie przemawia przecież treść przepisów o.p. W art. 74 o.p. ustawodawca wprost przewidział tryb zwrotu nadpłaty powstałej wskutek orzeczenia TK lub TSUE. Natomiast w art. 77 o.p. określono terminy związane ze zwrotem nadpłaty powstałej w efekcie uchylecia lub stwierdzenia nieważności decyzji. Przyjęcie argumentacji prezentowanej przez NSA w powyższym postanowieniu musiałoby prowadzić również do wniosku o braku zastosowania przepisów regulujących nadpłatę chociażby w przypadku uchylecia czy stwierdzenia nieważności decyzji. Zgodnie z ugruntowanym poglądem doktryny, decyzje tego rodzaju mają bowiem skutek *ex tunc*⁵¹⁶. Skoro ustawodawca w ramach przepisów normujących nadpłatę reguluje również skutki prawne w odniesieniu do trybu czy też terminu jej zwrotu w sytuacji wzruszenia podstawy prawnej z mocą wsteczną, to logiczny jest wniosek, że pomimo odpadnięcia tejże podstawy nie jest zasadny pogląd o całkowitym braku możliwości zastosowania tych przepisów. Oznacza to tyle, że zgodnie z wolą ustawodawcy, stosunek prawnopodatkowy, który został co prawda wzruszony z mocą wsteczną, na gruncie

⁵¹⁵ Postanowienie NSA z 3.02.2011 r., I GSK 262/10, POP 2011, nr 3, s. 255–260.

⁵¹⁶ K. Dura [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa...*, Legalis, art. 247, pkt 1.

samych przepisów dotyczących nadpłaty wciąż ma znaczenie prawne. Wniosek odmienny jest niezgodny z domniemaniem racjonalności ustawodawcy.

Reasumując, w uchwale I GPS 1/11 NSA wyraził pogląd o prawnej relewantności przesłanki zubożenia w nadpłacie powstałej w podatku akcyzowym od energii elektrycznej. Taki wniosek interpretacyjny miałby być podyktowany zastosowaniem wykładni celowościowej oraz prokonstytucyjnej. Jednocześnie prymat wykładni językowej miałby nie obowiązywać w obrębie przepisów normujących nadpłatę, ponieważ instytucja ta nie ma wpływu na wysokość obciążeń podatkowych.

3.5. Uchwała I GPS 1/11 – podsumowanie zdań odrębnych

Do omawianej uchwały zgłoszono aż siedem zdań odrębnych. Ich autorzy dość często przywoływali poglądy analogiczne do przedstawionych wyżej w rozprawie, a dotyczących takich zagadnień, jak prymat wykładni językowej w prawie podatkowym, występowanie w art. 72 o.p. definicji legalnej nadpłaty oraz prawotwórczy charakter uchwały.

W ramach pierwszego zdania odrębnego zaprezentowany został pogląd, zgodnie z którym przepisy regulujące nadpłatę podatkową są jasne i zrozumiałe, a więc nie można dokonywać ich interpretacji w oparciu o pozajęzykowe metody wykładni⁵¹⁷. Analiza prymatu wykładni językowej w prawie podatkowym została przedstawiona w pierwszym rozdziale rozprawy, zbędne jest zatem ponowne przytaczanie tej kwestii. Należy tu jedynie poprzestać na stwierdzeniu, że argumentacja, która miałaby się opierać wyłącznie na primacie wykładni językowej, nie jest przekonująca.

Przedstawiony wyżej pogląd o definicji legalnej nadpłaty odwołuje się do tego, że art. 72 o.p. zawiera definicję poprzez wyliczenie⁵¹⁸. Odnośnie do tej argumentacji należy w tym miejscu jedynie przypomnieć, że ustawodawca nie uregulował w ramach o.p. takiej definicji.

⁵¹⁷ Zdanie odrębne s. R. Batorowicza, zdanie odrębne s. H. Kamińskiej, zdanie odrębne s. J. Kabat-Rembelskiej oraz zdanie odrębne s. M. Zielińskiej (przy czym w ostatnim zdaniu odrębnym odwołano się do woli ustawodawcy wprost wyrażonej w przepisach o.p.).

⁵¹⁸ Zdanie odrębne s. R. Batorowicza, zdanie odrębne s. H. Kamińskiej, zdanie odrębne s. K. Stec oraz s. M. Korycińskiej, zdanie odrębne s. M. Zielińskiej.

W niektórych zdaniach odrębnych twierdzono również, że uchwała ma charakter prawotwórczy. Twierdzenie to opiera się w istocie na rozumowaniu, zgodnie z którym przesłanka zubożenia nie może być wywiedziona z żadnych metod wykładni, a więc pogląd o jej relewantności prawnej jest uznany za prawotwórstwo⁵¹⁹. Autorzy wspomnianych zdań odrębnych jedynie przedstawiają odmienne stanowiska co do zakazu podejmowania przez NSA uchwał prawotwórczych. Część z nich uznaje takie działania za niedopuszczalne⁵²⁰. Prezentowane jest również stanowisko o zgodności z prawem takich uchwał, lecz zwraca się przy tym uwagę na konieczność większej powściągliwości w ich podejmowaniu⁵²¹.

W pierwszym zdaniu odrębnym zaprezentowano następujący tok rozumowania. Aby można było dokonywać wykładni, musi istnieć poddający się jej element regulacji. Zdaniem autora tego zdania odrębnego, w przedmiotowej uchwale – zamiast dokonywać wykładni prawa – NSA wszedł w kompetencje ustawodawcy, gdyż wywiódł przesłankę zubożenia pomimo braku jakiegokolwiek elementu regulacji wskazującego na tę przesłankę w przepisach dotyczących nadpłaty. Takiego poglądu nie sposób jednak podzielić. *Prima facie* wydaje się on dotyczyć wszystkich metod wykładni. Należy natomiast uznać, że w jego ramach przyjęty jest prymat wykładni językowej w takim rozumieniu, że granicą wszelkich metod wykładni jest możliwy sens słów użytych przez ustawodawcę w akcie normatywnym. Pozajęzykowe metody wykładni mogą bowiem zmierzać do wyniku interpretacyjnego, który nie jest oparty na językowym znaczeniu słów ujętych w przepisie⁵²².

W kolejnym zdaniu odrębnym zwrócono uwagę na to, że instytucja nadpłaty podatku oraz uprawnienie do jej zwrotu mają na celu ochronę podatnika, a także na prawidłowe ukształtowanie obowiązków podatkowych i ich realizacji. Instytucja ta jest szczególnie ważna

⁵¹⁹ Zdanie odrębne s. J. Bały, zdanie odrębne s. Z. Borowicz, zdanie odrębne s. K. Stec oraz s. M. Korycińskiej.

⁵²⁰ Zdanie odrębne s. Z. Borowicz.

⁵²¹ Zdanie odrębne s. K. Stec oraz s. M. Korycińskiej.

⁵²² „W pewnych szczególnych sytuacjach rola wykładni funkcjonalnej nie będzie jednak ograniczać się wyłącznie do roli dyrektywy wyboru jednego ze znaczeń językowych, ale może tworzyć swoiste, różne od alternatyw językowych, znaczenie tekstu prawnego. Przyjęcie takiego swoistego znaczenia tekstu prawnego, ustalonego na podstawie wykładni funkcjonalnej (celowościowej) będzie prowadziło zawsze do wykładni rozszerzającej lub zwężającej. Również w tym wypadku językowe znaczenie tekstu prawnego stanowi granicę wykładni, w tym sensie, że nie jest dopuszczalne przyjęcie swoistych wyników wykładni funkcjonalnej, jeżeli wykładnia językowa prowadzi do jednoznaczności tekstu prawnego. Nie oznacza to jednakże, że granica wykładni, jaką stanowić może językowe znaczenie tekstu, jest granicą bezwzględną. Oznacza to jedynie, że do przekroczenia tej granicy niezbędne jest silne uzasadnienie aksjologiczne, odwołujące się przede wszystkim do wartości konstytucyjnych” (wyrok TK z 28.06.2000 r., K 25/99, OTK 2000, nr 5, poz. 14).

w polskim systemie podatkowym opartym na samoobliczaniu zobowiązania podatkowego. Z tego powodu do regulacji dotyczących nadpłaty należy stosować prymat wykładni językowej oraz zasadę *in dubio pro tributario*. Zarówno powstanie nadpłaty, jak i uprawnienie do jej zwrotu nie pozostają w bezpośrednim związku z konstytucyjną ochroną własności (taka zbieżność występuje, lecz nie jest ona pierwszoplanowa). Źródłem obowiązku zwrotu nadpłaty są stosunki prawnopodatkowe, których istotę stanowi obowiązek odprowadzania przez podmioty takiego stosunku podatków w prawidłowej wysokości na rzecz państwa. System prawa podatkowego jest odrębny od innych gałęzi prawa, a zatem obowiązek zwrotu nadpłaty należy rozpatrywać jedynie przez pryzmat tychże stosunków.

Autor omawianego zdania odrębnego argumentuje również, że w polskim systemie prawnym występują roszczenia restytucyjne nieoparte na ochronie własności. Powołuje się w tym zakresie, na podstawie art. 675 § 1 k.c. oraz regulacji dotyczących ochrony posiadania, na uprawnienie do żądania wydania przedmiotu najmu przez wynajmującego, który nie jest właścicielem wynajmowanej rzeczy. Zgodnie z poglądami doktryny prawa cywilnego, roszczenie z art. 675 k.c. jest niezależne od tego, czy wynajmujący jest właścicielem przedmiotu najmu⁵²³. Spostrzeżenie to jest *prima facie* bardzo istotne, wskazuje bowiem, że w obrębie prawa prywatnego dla podmiotów prawa cywilnego przewidziana byłaby szersza ochrona niż w przypadku podatnika w stosunku prawnopodatkowym. Zważywszy na to, że prawo cywilne cechuje się autonomicznością podmiotów, zaś prawo podatkowe – władczością po stronie organu, trudno zrozumieć, z jakiego powodu na gruncie prawa podatkowego podmiot cechujący się „słabszą” pozycją miałby mieć przyznany *de lege lata* mniejszy zakres ochrony.

Następnie autor zdania odrębnego podnosi, że uzależnienie zwrotu nadpłaty od poniesienia ciężaru ekonomicznego będzie w zasadzie skutkowało ograniczeniem ochrony własności przewidzianej w Konstytucji. Podatnik nieuprawniony do zwrotu nadpłaty nie dokona korekty faktury VAT, a przez to podmiot, który faktycznie poniósł ciężar podatku, dozna zubożenia. Dalej zaś, powołując się na ustawę o cenach oraz praktykę sądów

⁵²³ P. Zakrzewski [w:] M. Habdas, M. Fras (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 4, *Zobowiązania. Część szczególna* (art. 535–764⁹), Warszawa 2018, LEX, art. 675, pkt 4.

cywilnych, autor ten stwierdza, że podatnik, który zawarł podatek w cenie, będzie obowiązany do jej zwrotu kupującemu bez względu na to, czy zwrot nadpłaty uzyska⁵²⁴.

W powyższym zdaniu odrębnym można zatem wyróżnić następujące zagadnienia, które powinny być przeanalizowane pod względem ich zasadności, tj. silniejsza ochrona podmiotu niezubożonego na gruncie prawa cywilnego, ograniczenie konstytucyjnej ochrony własności w stosunku do podatnika ekonomicznego oraz możliwość skutecznego dochodzenia roszczenia przez podatnika ekonomicznego wobec podatnika formalnego, nawet w przypadku braku możliwości uzyskania przez ten drugi podmiot zwrotu nadpłaty. Kwestia braku powiązania pomiędzy instytucją zwrotu nadpłaty a konstytucyjną ochroną własności zostanie poruszona w czwartym rozdziale rozprawy.

Pierwsze rozważania podjęte przez R. Batorowicza, autora omawianego zdania odrębnego, nie wydają się jednak zasadne. Trudno bowiem porównywać sytuację podatnika nieponoszącego ciężaru ekonomicznego podatku z sytuacją wynajmującego czy też posiadacza samoistnego. Wynajmujący bądź posiadacz samoistny znajdują się w określonym stosunku prawnym czy też pewnej sytuacji faktycznej, z którą przepisy wiążą skutki prawne mające za przedmiot konkretną rzecz. Natomiast z wyraźnej woli ustawodawcy podmiotom tym zostały przyznane roszczenia wskazane w k.c. Z kolei w przypadku podatnika nie występuje taki stosunek prawny czy też sytuacja faktyczna. Wobec powyższego, stanowisko przedstawione przez R. Batorowicza jest zbyt daleko idące.

Odnosnie do kolejnych z wymienionych zagadnień należy stwierdzić, że autor zdania odrębnego popełnia w nich dość istotny błąd logiczny. Z jednej strony wskazuje bowiem, że brak zwrotu omawianych nadpłat skutkowałby ograniczeniem prawa własności podatnika ekonomicznego, który jest podmiotem ostatecznie zubożonym, z drugiej zaś, stwierdza, że na gruncie cywilnoprawnym taki podmiot mógłby skutecznie dochodzić roszczeń z tego tytułu od podatnika formalnego.

Jak zauważa autor kolejnego zdania odrębnego, NSA dokonał w omawianej uchwale kontroli konstytucyjności prawa. Taka kontrola jest możliwa – według niego – w dwóch przypadkach: wtórnej niekonstytucyjności przepisu oraz jego oczywistej niezgodności z normami konstytucyjnymi. Brak uregulowania przesłanki zubożenia w nadpłacie podatku nie może być uznany za żaden z powyższych. Trudno dojść do przekonania, że jeden

⁵²⁴ Zdanie odrębne s. R. Batorowicza.

z funkcjonujących w państwach europejskich modeli zwrotu nadpłaty miałyby w sposób oczywisty naruszać Konstytucję.

Autor powyższego zdania odrębnego poruszył także zagadnienie zastosowania w przedmiotowej uchwale poprzez analogię przepisów prawa cywilnego. Chociaż NSA odmówił w jej ramach możliwości zastosowania *per analogiam* regulacji dotyczących bezpodstawnego wzbogacenia, to doszło do takiego zabiegu interpretacyjnego. Odnosił się bowiem do przesłanki zubożenia, której źródłem normatywnym jest art. 405 k.c. Wniosek taki został uzasadniony jedynie odwołaniem się do norm konstytucyjnych. Oparcie argumentacji na Konstytucji nie oznacza jednak, że NSA nie zastosował w uchwale analogii z przepisów k.c.⁵²⁵

Pierwszy pogląd wyrażony przez autora zdania odrębnego dotyczy w istocie bardziej ogólnego zagadnienia, jakim jest rozróżnienie pomiędzy wykładnią prawa w zgodzie z Konstytucją a kontrolą konstytucyjności przepisu. Wykładnia zgodności przepisów z Konstytucją może być określona jako zmierzająca w jak największym stopniu do ochrony wartości konstytucyjnych⁵²⁶. Należy w tym miejscu jedynie zaznaczyć, że granica pomiędzy tego rodzaju wykładnią a kontrolą konstytucyjności przepisu nie jest do końca jasna i może w praktyce prowadzić do większej złożoności problematyki⁵²⁷, co wymagałoby podjęcia odrębnych badań jej dotyczących. Poniżej w rozprawie zostanie natomiast wskazane, z jakich powodów nie można uznać, że NSA w omawianej uchwale w sposób nieprawidłowy zastosował wykładnię prokonstytucyjną.

Drugi pogląd także nie może być uznany za zasadny. Argumentacja w nim zaprezentowana prowadziła do wyłączenia wykładni prokonstytucyjnej w sytuacji, gdy instytucje uregulowane ustawowo spełniałyby zasady czy też wartości konstytucyjne, zaś zastosowanie z nich analogii w określonym przypadku byłoby niedopuszczalne. Takie stanowisko z całą pewnością nie może zostać uznane za zasadne.

Następne zdanie odrębne zawiera analizę dotyczącą generalnych założeń instytucji nadpłaty podatku. Zauważono w nim, że uchwała przyjmuje tezę, jakoby założeniem pojęcia

⁵²⁵ Zdanie odrębne s. Z. Borowicz.

⁵²⁶ P. Tuleja, *Stosowanie Konstytucji RP w świetle zasady jej nadrzędności (wybrane problemy)*, Kraków 2003, s. 331.

⁵²⁷ *Ibidem*, s. 340–341.

nadpłaty było jej powiązanie z wpłatą przez podatnika na rzecz państwa, czyli wydatkiem powodującym uszczerbek majątkowy. Nadpłata zaś powinna być interpretowana pod kątem nieuzasadnionego przychodu po stronie państwa. Taka błędna przesłanka skutkuje tym, że przedmiotem rozpoznania przestaje być to, czy Skarb Państwa ma odpowiedni tytuł do dysponowania środkami pieniężnymi, które wynikają z nadpłaty, lecz uszczerbek majątkowy podatnika. W tym samym zdaniu odrębnym wskazywano również, że przyjęta w uchwale interpretacja sprowadza się do tego, iż przedmiotem badania przez organy podatkowe miałby być niezdefiniowany uszczerbek majątkowy. Zgodnie ze stanowiskiem w niej zawartym, brak owego uszczerbku skutkuje brakiem powstania nadpłaty.

Idąc tym tokiem rozumowania, należałoby uznać, że brak przesłanki zubożenia powoduje, iż nie ma przedmiotu rozpoznania przez organy podatkowe. W takiej sytuacji sąd administracyjny powinien w pierwszej kolejności skontrolować stan majątku podatnika spowodowany uiszczeniem nadpłaty. Tymczasem sądy administracyjne są powołane do kontroli legalności decyzji. Kontrola składu majątku podatnika nie należy do ich zadań⁵²⁸. Przedstawiony pogląd należy uznać za co najmniej wątpliwy. Jeżeli bowiem normy prawne nakładają na organy kompetencje do oceny stanu majątkowego, to przecież sąd administracyjny w ramach kontroli legalności powinien również zbadać to, czy organ, dokonując takiej oceny, nie naruszył przepisów w sposób skutkujący koniecznością uchylecia decyzji.

Przepisy prawa podatkowego normują niekiedy skutki prawne związane ze stanem majątku podatnika lub innych podmiotów stosunku prawnopodatkowego. Przykładem takiej regulacji może być chociażby art. 116 § 1 o.p., który uprawnia organ do pociągnięcia do odpowiedzialności, jako osoby trzecie, za zaległości podatkowe podatnika, którym jest spółka kapitałowa, członków jej zarządu. Jedną z tzw. przesłanek egzoneracyjnych (uwalniających członka zarządu od odpowiedzialności za zaległości podatkowe podatnika) jest wykazanie przez niego mienia spółki, z którego egzekucja zapewniłaby zaspokojenie zaległości w znacznej części. W sytuacjach gdy członek zarządu wskazuje takie mienie, a następnie jest ono oceniane przez organ w kontekście wypełnienia w sprawie tej przesłanki, sąd

⁵²⁸ Zdanie odrębne s. M. Zielińskiej.

administracyjny jest zobligowany dokonać kontroli legalności również takiej oceny⁵²⁹. Jeżeli zatem przyjąć, że organ ma obowiązek w ramach spraw dotyczących nadpłaty dokonać zbadania powstania po stronie podatnika uszczerbku majątkowego, to sąd administracyjny powinien następnie dokonać także kontroli powyższego badania.

Przedmiotowy pogląd jest ponadto wsparty obecnym brzmieniem przepisów o.p. *De lege lata* płatnik może złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty wyłącznie wtedy, gdy wskutek jej zapłaty powstał uszczerbek w jego majątku. Wniosek taki wypływa wprost z brzmienia art. 75 § 2 o.p. Regulacja ta przewiduje bowiem uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przez płatnika, jeżeli „wplacony podatek nie został pobrany od podatnika”. Natomiast z uzasadnienia do projektu ustawy wprowadzającej powyższy przepis wynika, że celem ustawodawcy było umożliwienie składania takich wniosków wyłącznie płatnikom, którzy wskutek uiszczenia podatku ponieśli uszczerbek w swoim majątku⁵³⁰. Sądy administracyjne w sprawach, w których przedmiotem sporu jest art. 75 § 2 o.p., muszą z kolei badać, czy przy ocenie wpłacenia nienależnego podatku z majątku płatnika organy nie naruszyły przepisów prawa.

Następnie autorka zdania odrębnego stwierdza, że wykładnia przyjęta przez NSA w przedmiotowej uchwale narusza domniemanie racjonalnego ustawodawcy. Przesłanka zubożenia w obrębie niektórych podatków miałaby znaczenie prawne, zaś w przypadku innych już nie. Autorka ta tłumaczy, że byłaby ona relewantna jedynie w przypadku podatku akcyzowego od energii elektrycznej, natomiast w stosunku do nadpłat wynikających z innych podatków nie powinna mieć znaczenia. Tymczasem taki wniosek miałby godzić w § 147 rozporządzenia w sprawie zasad techniki prawodawczej. Wskazuje w tym zakresie: „»Zasady techniki prawodawczej« nie są co prawda zbiorem reguł interpretacyjnych, ale regułami, jakimi posługuje się racjonalny prawodawca, tworząc prawo”⁵³¹. Wspomniana regulacja nakazuje posługiwanie się tym samym znaczeniem pojęcia zdefiniowanego w danym akcie normatywnym w obrębie tego aktu.

⁵²⁹ Przykładowo, w wyroku z 18.01.2023 r., III SA/Wa 1413/22, WSA w Warszawie skontrolował, czy zwrot podatku VAT, co do którego toczy się postępowanie sądowoadministracyjne, może być uznany za mienie skutkujące wypełnieniem w sprawie przesłanki egzoneracyjnej.

⁵³⁰ Uzasadnienie do projektu o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z projektami aktów wykonawczych (druk nr 3462), s. 58.

⁵³¹ Zdanie odrębne s. M. Zielińskiej.

Autorka zdania odrębnego twierdzi również, że nieuzasadnione jest twierdzenie przyjęte w uchwale, iż w przypadku podatku akcyzowego od energii elektrycznej podatnik nie pokrywa podatku z własnego majątku⁵³². W tym zakresie przedstawia następujący tok rozumowania: „Zobowiązanie podatkowe jest własnym zobowiązaniem podatnika względem Skarbu Państwa w związku z wystąpieniem określonego w ustawie zdarzenia, np. sprzedaży. Z tą chwilą bowiem, zgodnie z przyjętą w Polsce zasadą memoriałowości – która *notabene* również obowiązuje na gruncie prawa podatkowego – powstaje po stronie sprzedawcy (zwykle także podatnika) przysporzenie majątkowe przede wszystkim w postaci wierzytelności, czyli powstaje roszczenie zapłaty ceny, tj. wzajemnego świadczenia pieniężnego w zamian za inne świadczenie niepieniężne. Świadczenie to zostało spełnione z chwilą przekazania środków pieniężnych sprzedawcy i z tym momentem stało się one jego (i tylko jego – o czym niżej) majątkiem”⁵³³. Otrzymanie środków na zapłatę podatku jest zatem niezależne od otrzymania zapłaty od kontrahenta. Samo zdarzenie skutkujące powstaniem zobowiązania podatkowego, np. sprzedaż, prowadzi do tego, że podatnik odpowiada całym swoim majątkiem za powstałe zobowiązanie podatkowe. Co więcej, kwota pieniężna stanowiąca podatki pośrednie zawarte w cenie wchodzi do majątku podatnika w ujęciu cywilnoprawnym. Autorka powołuje się na art. 358¹, art. 155 § 2 oraz art. 845 k.c. Wyciąga z tych przepisów wnioski, zgodnie z którym samo przeniesienie środków pieniężnych skutkuje przejściem ich własności. Następnie konkluduje: „Należy stwierdzić, iż

⁵³² W przedmiotowej uchwale NSA wiele razy wskazuje, że brak poniesienia ciężaru ekonomicznego przez podatnika skutkuje tym, iż podatek, który okazał się nienależny, nie wyszedł z jego majątku: „W treści art. 72 § 1 pkt 1 uwzględniono jedynie jeden aspekt relacji pomiędzy podmiotami stosunku prawnopodatkowego prowadzącej do powstania nadpłaty – zapłatę podatku nadpłaconego lub nienależnego. Przesunięcie kwoty nadpłaty do majątku publicznego, powstające wskutek nadpłaty, następuje »kosztem« tego, z czyjego majątku zapłacono nienależny podatek”; „W takiej sytuacji władza publiczna jest obowiązana do naprawienia – co do zasady – wszelkich negatywnych skutków, jakie w majątku jednostki wywołało uiszczenie takiego świadczenia”; „Celem tego prawa, uzasadniającym przyznanie mu ochrony konstytucyjnej, jest przywrócenie do majątku jednostki środków, które wyszły z tego majątku na skutek nienależnie zapłaconego podatku”; „Po pierwsze, jest to roszczenie, które można nazwać »restytucyjnym«, tj. roszczenie o przywrócenie równowagi w majątku jednostki, zaburzonej zapłatą nienależnego podatku, które jest chronione na podstawie art. 64 ust. 1 Konstytucji RP”; „Natomiast istotą procedury zwrotu nadpłaty – z założenia uproszczonej, mniej skomplikowanej od postępowania odszkodowawczego – jest przywrócenie do majątku jednostki środków, które wyszły z tego majątku bezpośrednio na skutek zapłacenia nienależnego podatku, oczywiście pod warunkiem, że na skutek zapłacenia nienależnego podatku w ogóle wyszły z majątku podatnika jakiegokolwiek środki”; „[...] instytucja zwrotu nadpłaty podatkowej jest ustawową procedurą umożliwiającą podatnikowi realizację majątkowego roszczenia restytucyjnego, podlegającego ochronie konstytucyjnej, na podstawie art. 64 ust. 1 Konstytucji RP. Treścią tego roszczenia jest możliwość żądania przywrócenia do majątku podatnika środków, które z tego majątku wyszły (zostały wyegzekwowane) bezpośrednio na skutek obowiązywania normy podatkowej, która następnie okazała się obarczona wadą prawną” (uchwała NSA z 22.06.2011 r., I GPS 1/11, ONSAiWSA 2011, nr 5, poz. 93).

⁵³³ *Ibidem*.

przyjęte w omawianej uchwale założenie opłacania podatku (w sprawie niniejszej akcyzowego) przez podatnika z cudzych środków (jako pochodzących od kontrahentów podatnika) jest uzasadnione jedynie w ramach kalkulacyjnych rozważań ekonomiczno-finansowych i doktryny ekonomicznej, nie znajduje jednak żadnego prawnego uzasadnienia w postanowieniach przepisów prawnopodatkowych i ustawy o cenach oraz prawa cywilnego, lecz wręcz pozostaje z nimi w sprzeczności”⁵³⁴.

Powyższy pogląd autorki zdania odrębnego należałoby uznać za trafny. Przyjęcie innej wykładni naruszałoby art. 26 o.p. Z jego treści przedstawiciele doktryny prawa podatkowego wywodzą wniosek, zgodnie z którym „zobowiązanie podatkowe powinno być zaspokojone z majątku podatnika, gdyż tylko z jego obowiązkiem podatkowym, rozumianym jako obowiązek osobisty, jest ono związane. Oznacza to, że nie może ono być zaspokojone z majątku innej osoby, a więc np. umowa o przejęcie długu podatkowego nie będzie wywoływała skutków podatkowych i uwalniała od odpowiedzialności”⁵³⁵. Z kolei interpretacja odmienna od przeprowadzonej przez autorkę zdania odrębnego stoi w sprzeczności z brzmieniem art. 62b o.p. W ramach przedmiotowej regulacji ustawodawca wymienił w sposób enumeratywny podmioty, które mogą skutecznie dokonać zapłaty podatku za podatnika.

Wypada jednak rozważyć kwestię tego, czy zasadność powyższych rozważań obala całkowicie koncepcję przesłanki zubożenia w nadpłacie. Można zaryzykować odpowiedź przeczącą na tak postawione pytanie. Uszczerbek majątkowy, do którego nawiązuje się w ramach analizowanej koncepcji, nie jest przecież rozumiany w znaczeniu cywilnoprawnym, lecz odnosi się do braku ponoszenia ciężaru podatku w sensie ekonomicznym. Jeżeli chociażby wysokość podatku pośredniego wpływa w sposób negatywny na marżę, to nie można w takiej sytuacji zasadnie dowodzić, że podatnik w całości przerzucił ciężar ekonomiczny podatku. Zjawisko to nie jest natomiast w żadnym stopniu powiązane ze sferą zdarzeń na gruncie cywilnoprawnym. To, czy środki na uiszczenie nienależnego podatku

⁵³⁴ *Ibidem*.

⁵³⁵ S. Babiarz [w:] S. Babiarz (i in.), *Ordynacja podatkowa...*, LEX, art. 26.

zostały pobrane z majątku podatnika ekonomicznego, czy formalnego, w kontekście samego faktu przerzucenia podatku nie ma aż takiego znaczenia⁵³⁶.

Autorka omawianego zdania odrębnego wskazuje również, że przedmiotowa uchwała narusza wprost wolę ustawodawcy. Trzeba bowiem zauważyć, że ustawodawca dopuszcza, aby podmioty nieponoszące ciężaru ekonomicznego nadpłaty były uprawnione do jej zwrotu. Taki wniosek miałby wypływać z art. 77b o.p., który przewiduje zwrot nadpłaty również płatnikom i inkasentom. Lecz w obecnym stanie prawnym wniosek ten jest nieuzasadniony. W art. 75 § 2 ustawodawca uzależnia *expressis verbis* prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przez płatnika lub inkasenta od poniesienia przez te podmioty ciężaru ekonomicznego⁵³⁷.

Reasumując, do uchwały I GPS 1/11 zgłoszono imponującą liczbę zdań odrębnych, co potwierdza brak konsensu w judykaturze co do przesłanki zubożenia w nadpłacie. W ramach tych zdań odrębnych odwoływano się zarówno do typowych argumentów prezentowanych na poparcie poglądu o braku występowania *de lege lata* przedmiotowej przesłanki w polskim systemie podatkowym, jak i do konieczności korzystania z zasady *in dubio pro tributario* w procesie interpretacji przepisów prawnopodatkowych. Podnoszone były ponadto interesujące kwestie niebędące jedynie powtórzeniem ugruntowanego wyводу argumentacyjnego przedstawicieli doktryny, jak np. wskazywanie na roszczenia cywilnoprawne, które nie miały na celu ochrony własności, co miałoby z kolei przemawiać za przyznaniem podmiotom stosunku prywatnoprawnego szerszej ochrony niż podatnikom dochodzącym nadpłaty, czy też na brak możliwości skontrolowania przerzucenia w konkretnej sprawie ciężaru podatku przez sądy administracyjne. Z większością tych argumentów nie można się zgodzić, niemniej z całą pewnością ukazują one bardzo skomplikowany charakter przedmiotu badawczego rozprawy.

⁵³⁶ Podobnie w tym zakresie M. Ślifirczyk: „Z wielokrotnych wzmianek wynika wiązanie uszczerbku ze stratą spowodowaną samą zapłatą podatku. Jeśli przez stratę rozumieć zmniejszenie aktywów bądź zwiększenie pasywów, to każda zapłata podatku będzie generować stratę po stronie podatnika. Z tego punktu widzenia przesłanka uszczerbku majątkowego zdaje się być pozbawiona większego znaczenia dla powstania nadpłaty, co jednak sprzeczne jest z ogólną wymową uchwały z 22 czerwca 2011 r. Wydaje się zatem, że uszczerbek majątkowy powinien być rozumiany inaczej. [...] Możliwe, że intencją NSA było stwierdzenie, iż uszczerbek majątkowy powinien być rozumiany wyłącznie w kontekście samego procesu odprowadzania, a więc jest zależny jedynie od tego, czy zapłata podatku nastąpiła ze środków pozyskanych bezpośrednio w tym celu od kontrahentów, czy też nie” (M. Ślifirczyk, *Instytucja nadpłaty podatku w świetle uchwały NSA z 22 czerwca 2011 r.*, *Jurysdykcja Podatkowa* 2011, nr 5, s. 9–10).

⁵³⁷ J. Rudowski [w:] S. Babiarz (i in.), *Ordynacja podatkowa...*, LEX, art. 75, pkt 2.

3.6. Zakres związania uchwałą I GPS 1/11

Omawiana uchwała NSA, oprócz tego, że miała imponującą liczbę zdań odrębnych, często była również przedmiotem krytyki – zarówno ze strony judykatury, jak i doktryny⁵³⁸. Poniżej natomiast zostanie przedstawiona niezwykle ważna kwestia dotycząca zakresu związania omawianą uchwałą. W wielu bowiem sprawach dotyczących nadpłaty powstałej w ramach podatków pośrednich sądy odmawiały zastosowania tej uchwały. Niemniej istnieją też orzeczenia, w których judykatura dochodziła do przekonania o związaniu przedmiotową uchwałą w zakresie podatków pośrednich innych niż podatek akcyzowy od energii elektrycznej.

Zgodnie z art. 269 p.p.s.a., uchwałami NSA są związane zarówno składy orzekające wojewódzkich sądów administracyjnych, jak i NSA. Moc wiążąca tych uchwał obejmuje wszystkie sprawy, w których znajduje zastosowanie interpretowany przez NSA przepis⁵³⁹. Nierespektowanie przez wojewódzkie sądy administracyjne wykładni przepisu dokonanej w uchwale może stanowić samodzielną podstawę wniesienia skargi kasacyjnej, w której podniesiony byłby zarzut naruszenia przepisów postępowania⁵⁴⁰. W zasadzie nie ma jednak środka prawnego, który mógłby być zastosowany w razie pominięcia uchwały przez sam NSA⁵⁴¹.

Na początek należy wyjaśnić, w jaki sposób powinien być rozumiany zakres związania uchwałą NSA. Najczęściej przyjmuje się pogląd o objęciu nim jedynie treści sentencji, w dodatku tylko w granicach wyznaczonych przez postanowienie lub wniosek, poprzez które

⁵³⁸ „W zakresie nadpłaty w podatku akcyzowym stwierdzić należy dychotomię tej instytucji spowodowaną działalnością uchwałodawczą Naczelnego Sądu Administracyjnego. W odniesieniu do energii elektrycznej nie jest nadpłatą kwota podatku akcyzowego uiszczona z tytułu sprzedaży energii elektrycznej w sytuacji, w której ten, kto ją uiszczył nie poniósł z tego tytułu uszczerbku majątkowego, co wynika z uchwały Izby Gospodarczej Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 czerwca 2011 r., sygn. akt I GPS 1/11. Natomiast w odniesieniu do pozostałych wyrobów akcyzowych, w tym również piwa smakowego, art. 72 § 1 pkt 1 o.p. nie stoi na przeszkodzie zwrotowi nadpłaty w podatku akcyzowym także wtedy, gdy ciężar podatku poniósł nabywca opodatkowanego towaru, co wynika wprost z tego przepisu prawa i zostało potwierdzone w uchwale siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 lipca 2009 r., sygn. akt I FPS 4/09” (wyrok NSA z 2.06.2021 r., I GSK 1774/20, LEX nr 3199506).

⁵³⁹ Wyrok NSA z 18.12.2019 r., I FSK 1849/16, LEX nr 2771715.

⁵⁴⁰ T. Woś [w:] T. Woś (red.), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 664.

⁵⁴¹ *Ibidem*.

zostało zadane pytanie do NSA⁵⁴². W tej kwestii wskazuje się, że inna wykładnia art. 269 p.p.s.a. mogłaby prowadzić do naruszenia art. 178 Konstytucji. Wiążący charakter uchwał NSA nie powinien wykraczać poza to, co jest konieczne dla zapewnienia jednolitości orzecznictwa, gdyż taki jest cel art. 269 p.p.s.a.⁵⁴³

Przedstawiana jest również wykładnia, zgodnie z którą zakres związania uchwałą dotyczy jej sentencji oraz ewentualnie interpretacji zawartej w uzasadnieniu, jeżeli jest ona konieczna do poprawnego odczytania rozstrzygnięcia⁵⁴⁴.

Kwestia związania uchwałą I GPS 1/11 szczególnie się komplikuje, jeżeli dokona się analizy sposobu zbudowania sentencji obu uchwał NSA odnoszących się do przesłanki zubożenia w nadpłacie, tj. uchwały z 13.07.2009 r., I FPS 4/09, oraz omawianej w tym miejscu uchwały I GPS 1/11. Sentencja tej pierwszej brzmiała następująco: „Przepis art. 72 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) nie stoi na przeszkodzie zwrotowi nadpłaty w podatku akcyzowym także wtedy, gdy ciężar podatku poniósł nabywca opodatkowanego towaru”⁵⁴⁵, zaś drugiej: „W rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) nie jest nadpłatą kwota podatku akcyzowego uiszczona z tytułu sprzedaży energii elektrycznej w sytuacji, w której ten, kto ją uiścił, nie poniósł z tego tytułu uszczerbku majątkowego”⁵⁴⁶. *Prima facie* uchwała I GPS 1/11 ma moc wiążącą jedynie w zakresie nadpłaty w podatku akcyzowym od energii elektrycznej. Natomiast wcześniejsza uchwała dotyczy wszystkich nadpłat w podatku akcyzowym, z wyłączeniem podatku akcyzowego od energii elektrycznej. Trudno jednak ją uznać za wciąż obowiązującą, zważywszy na fakt, że skład przedstawiający pytanie prawne, w ramach którego została następnie wydana uchwała

⁵⁴² „Sformułowanie »stanowisko zajęte w uchwale« występujące w art. 269 § 1 PostAdmU należy rozumieć ściśle, obejmując nim wykładnię zawartą w sentencji uchwały, oczywiście tylko w granicach uzasadnionych treścią wniosku lub postanowienia. Wykładnia podana w sentencji uchwał, jednak wykraczająca poza te granice, jak również te poglądy prawne wyrażone w uzasadnieniu uchwały, które nie mają bezpośredniego związku z »zajętym stanowiskiem«, są pozbawione mocy wiążącej” (wyrok NSA z 29.01.2016 r., II FSK 3361/13, LEX nr 2033648). Analogiczne zdanie zostało wyrażone w: B. Dauter, B. Gruszczyński, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Kraków 2005, s. 635; J. Drachal, A. Wiktorowska, P. Wajda [w:] R. Hauser, M. Wierzbowski (red.), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 1170.

⁵⁴³ Wyrok NSA z 20.05.2021 r., I FSK 332/21, LEX nr 3194756.

⁵⁴⁴ A. Skoczylas, *Działalność uchwałodawcza Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Warszawa 2004, s. 193.

⁵⁴⁵ Uchwała NSA z 13.07.2009 r., I FPS 4/09, ONSAiWSA 2009, nr 6, poz. 102.

⁵⁴⁶ Uchwała NSA z 22.06.2011 r., I GPS 1/11, ONSAiWSA 2011, nr 5, poz. 93.

I GPS 1/11, *expressis verbis* nie podzielił poglądu wyrażonego przez NSA w uchwale I FPS 4/09. Niemniej wniosek o ograniczonym zakresie mocy wiążącej uchwały I GPS 1/11 wydaje się potwierdzać dorobek judykatury oraz doktryny. Pojawiają się jednak także poglądy przeciwne, które uznają konieczność jej szerszego stosowania.

W zakresie nadpłaty wynikającej z podatku akcyzowego od energii elektrycznej stan prawny jest oczywisty – sądy administracyjne mają obowiązek stosować wykładnię przyjętą w przedmiotowej uchwale. Jeżeli nie podzielają wyrażonego w niej poglądu, na podstawie art. 269 p.p.s.a. powinny przedstawić to zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia uchwałą odpowiedniemu składowi NSA.

Bardziej skomplikowane zagadnienie prawne miało miejsce w sytuacji, gdy sądy administracyjne rozstrzygały o nadpłacie powstałej w ramach podatku pośredniego, który nie był podatkiem akcyzowym od energii elektrycznej. Z dorobku orzecznictwa wynika, że w takich przypadkach sądy nieraz odmawiają zastosowania uchwały I GPS 1/11⁵⁴⁷. Dorobek orzeczniczy dostarcza wielu argumentów, które miałyby przemawiać za tym, że zakres wiążący tej uchwały dotyczy jedynie podatku akcyzowego od energii elektrycznej.

Judykatura, odwołując się do tego, że uchwały NSA wiążą w sprawach, w których zagadnienia prawne są tożsame z zagadnieniami będącymi przedmiotami uchwał, oraz w sytuacjach do nich analogicznych⁵⁴⁸, próbowała dowodzić, że nadpłata w innych podatkach pośrednich nie jest takim zagadnieniem. W wyroku z 20.01.2021 r. NSA uznał, że przedmiotowa uchwała nie jest wiążąca w rozpoznawanej sprawie dotyczącej nadpłaty, gdyż powstała na kanwie podatku akcyzowego od piw smakowych. Sprawy dotyczące nadpłaty w podatku akcyzowym od energii elektrycznej oraz w podatku akcyzowym od piw smakowych miałyby nie być analogiczne. Wniosek taki miał wynikać z istotnych różnic konstrukcyjnych dzielących podatek akcyzowy pobrany od piw smakowych od podatku akcyzowego nałożonego na energię elektryczną, które miały mieć wpływ na ich ekonomiczną

⁵⁴⁷ Tytułem przykładu można wymienić: wyrok WSA w Rzeszowie z 4.06.2020 r., I SA/Rz 263/20, LEX nr 3021653; wyrok NSA z 27.09.2018 r., I FSK 1753/16, LEX nr 2587687; wyrok NSA z 20.01.2021 r., I GSK 1543/20, LEX nr 3146035.

⁵⁴⁸ J. Drachal, A. Wiktorowska, P. Waida [w:] R. Hauser, M. Wierzbowski (red.), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi...*, s. 1171.

przerzucalność⁵⁴⁹. Kolejnym argumentem przemawiającym za brakiem analogiczności tych dwóch zagadnień i rozwiązań miał być fakt, że uchwała I GPS 1/11 dotyczyła podatku akcyzowego nałożonego niezgodnie z prawem europejskim, natomiast sprawa rozpoznawana przed sądem dotyczyła zawyżenia podstawy opodatkowania w podatku akcyzowym od piw smakowych⁵⁵⁰.

Interesujący pogląd co do tego zagadnienia dotyczył bezpodstawnego wzbogacenia po stronie Skarbu Państwa. Sądy, odmawiając stosowania omawianej uchwały, wskazywały, że w sprawie będącej jej przedmiotem podatek był *de facto* należny, jednak od innego podmiotu. Jeżeli w sprawie tej podatek w ogóle nie mógłby być należny od nikogo, zwracano uwagę na znaczną różnicę pomiędzy sprawą rozpoznawaną przed sądem a tą będącą przedmiotem uchwały. Moc wiążąca uchwały miałyby w takim przypadku skutkować bezpodstawnym wzbogaceniem Skarbu Państwa, co przemawiałoby przeciwko jej zastosowaniu⁵⁵¹.

Sądy, które nie uznają się za związane przedmiotową uchwałą w sprawach dotyczących nadpłat w zakresie innych podatków pośrednich niż podatek akcyzowy od energii elektrycznej, odwołują się również do argumentu o prawotwórczym charakterze tej uchwały. Argumentacja jest wtedy następująca. Uchwała I GPS 1/11 jest przykładem prawotwórczej działalności NSA. Prawotwórstwo sędziowskie w polskim porządku prawnym nie jest zakazane⁵⁵², gdyż sędzia ma możliwość współtworzenia prawa razem z ustawodawcą, jeżeli przepis prawa jest wadliwy, w szczególności zaś wtedy, gdy narusza standardy techniki

⁵⁴⁹ „Za przyjęciem stanowiska o braku analogiczności spraw, w której orzekł Sąd I instancji oraz w której wydano uchwałę z dnia 22 czerwca 2011 r., sygn. akt I GPS 1/11, świadczą odmienności konstrukcyjne podatku akcyzowego od energii elektrycznej oraz podatku akcyzowego od piw smakowych, w tym w szczególności zróżnicowane i jednocześnie odległe w czasie momenty powstania obowiązku podatkowego, co w pewnym zakresie może przekładać się na sposób i możliwość »przerzucania« podatku akcyzowego na nabywców. W przypadku bowiem energii elektrycznej obowiązek podatkowy w podatku akcyzowym jest przesunięty w czasie w stosunku do momentu powstawania obowiązku podatkowego w przypadku piw smakowych” (wyrok NSA z 20.01.2021 r., I GSK 1543/20, LEX nr 3146035).

⁵⁵⁰ Wyrok NSA z 20.01.2021 r., I GSK 1543/20, LEX nr 3146035.

⁵⁵¹ Wyrok NSA z 20.05.2021 r., I FSK 51/21, LEX nr 3211997.

⁵⁵² Takie zdanie prezentują: J. Małecki, *Prawotwórcza rola orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach podatkowych*, RPEiS 1993, nr 4, s. 33–42; A. Gomułowicz, *Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego jako źródło prawa podatkowego* [w:] S. Pikulski, B. Brzeziński, M. Goettel, A. Biegalski (red.), *Ius et lex. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Kabata*, Olsztyn 2004, s. 182–183; Z. Kmiecik, *Prawotwórstwo sędziowskie w sferze jurysdykcji sądów administracyjnych*, PiP 2006, nr 12, s. 22–36. Odmienne: M. Sieniuc, *Jednolitość orzecznictwa sądowego jako wyraz gwarancji realizacji zasady równości wobec prawa* [w:] P.J. Suwaj (red.), *Kryzys prawa administracyjnego?*, t. 2, *Inflacja prawa administracyjnego*, Warszawa 2012, s. 83–84; T. Grzybowski, *Zagadnienie prawotwórstwa sędziowskiego a instytucja uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego*, ZNSA 2009, nr 6, s. 61.

i kultury prawnej. W takim przypadku sędzia może ingerować w system prawny, zwłaszcza w sytuacji, gdy ustawodawca nie może zmienić konkretnego przepisu. Przy czym ustawodawca przez wiele lat nie dokonał zmian w zakresie nadpłaty pod kątem przesłanki zubożenia. Wątpliwości odnośnie do tej przesłanki występują w polskim systemie prawnym od dawna. Skoro zatem ustawodawca nie dokonuje w tym zakresie stosownej regulacji, należy uznać, że stawia dobro podatników ponad dobrem wspólnym, które to dobro wspólne miałyby być niejako chronione przez brak zwrotu nadpłaty podatnikowi, który nie poniósł ciężaru ekonomicznego podatku. Wynika z tego, że ustawodawca świadomie nie reguluje tej kwestii, a omawiana uchwała wiąże jedynie w zakresie nadpłaty w podatku akcyzowym od energii elektrycznej⁵⁵³.

Wskazana argumentacja przestaje być przekonująca, jeżeli nie podzieli się jej założenia o prawotwórczym charakterze uchwał NSA, który nie jest przyjmowany jednoznacznie. Niemniej dojście do przekonania o prawotwórczym charakterze przedmiotowej uchwały skutkuje koniecznością uznania jej za orzeczenie, w którym przeprowadzona jest wykładnia *contra legem*. Granicą prawotwórczej działalności orzeczniczej sądownictwa administracyjnego jest ochrona praw jednostki przed administracją publiczną. Działalność ta nie można skutkować zmniejszeniem ochrony prawnej jednostki⁵⁵⁴.

Z prezentowanego poglądu można by wywieść wniosek o związaniu przedmiotową uchwałą w zakresie nadpłat wynikających również z innych podatków pośrednich przez pewien okres, w którym ustawodawca nie mógł uregulować zagadnienia przesłanki zubożenia w nadpłacie podatku. Wniosek ten, a przez to również powyższy pogląd, wydaje się jednak trudny do zaakceptowania z uwagi na niemożliwość jego zastosowania. Brak zmian legislacyjnych miałby skutkować zawężeniem mocy wiążącej niektórych uchwał, gdyż bierność ustawodawcy miałaby przejawiać jego wolę. Wola ta zaś następnie miałaby być argumentem wpływającym na omawiany zakres związania. Składy orzecznicze stałyby przed koniecznością rozważenia w wielu sprawach konkretnego momentu, w którym ustawodawca dane zagadnienie powinien uregulować. Trudne, a być może nawet niemożliwe jest wskazanie konkretnych kryteriów, którymi wówczas powinny się kierować sądy. Jak się

⁵⁵³ Wyrok NSA z 2.06.2021 r., I GSK 1774/20, LEX nr 3199506.

⁵⁵⁴ J. Małecki, *Orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego...*, s. 250.

wydaje, w zakresie tego zagadnienia można również podnosić, że z upływem czasu wątpliwa jest sama zmiana zakresu związania uchwałą na podstawie art. 269 p.p.s.a.

Z kolei przedstawiciele doktryny prawa podatkowego twierdzą, że brak związania sądów administracyjnych uchwałą I GPS 1/11 w sprawach dotyczących nadpłaty wynikającej z podatków pośrednich może być uzasadniony różnym popytem na konkretne dobra lub usługi podlegające opodatkowaniu. Jeżeli, przykładowo, dane dobro charakteryzuje się wysoką elastycznością popytu, można przyjąć stanowisko o braku związania przedmiotową uchwałą z uwagi na dużą różnicę pomiędzy analizowanym dobrem a energią elektryczną, której uchwałą dotyczyła. Popyt na energię elektryczną, zaliczaną do dóbr pierwszej potrzeby, nie charakteryzuje się wysoką elastycznością, co pozwala jego dostawcom na znacznie silniejsze przerzucenie na odbiorców wszelakich kosztów, w tym podatków⁵⁵⁵.

Taki pogląd jest możliwy do obrony tylko w przypadku, gdy przed organem administracyjnym został przedstawiony dowód z opinii biegłego na okoliczność przerzucenia ciężaru podatku lub takie przerzucenie zostało dowiedzione w jakikolwiek inny sposób. Co oczywiste bowiem, sąd administracyjny nie może w ramach postępowania sam przeprowadzić dowodu z opinii biegłego. Jest to niemożliwe z uwagi na brzmienie art. 106 § 3 p.p.s.a. Trudno również uznać, że sędziowie mieliby sami rozważać, czy w zawisłej przed nimi sprawie podatnik poniósł ciężar ekonomiczny podatku, gdyż taka analiza wymaga wiedzą specjalną, a sędziowie nie muszą się nią legitymować i prawdopodobnie jej nie posiadają.

W dalszej części rozprawy zostanie jednak wykazane, że z uwagi na zarzut bezpodstawnego wzbogacenia w sprawach dotyczących odmowy zwrotu nadpłaty *de lege lata* ciężar dowodu w odniesieniu do przerzucenia ciężaru ekonomicznego spoczywa na organie.

⁵⁵⁵ „Warto też zauważyć, że między poszczególnymi wyrobami akcyzowymi występują zasadnicze różnice, które mogą usprawiedliwiać odmienne podejście do poszczególnych wyrobów akcyzowych. Źródłem tych różnic może być odmienna elastyczność popytu na poszczególne dobra. Wydaje się, przykładowo, że ograniczenie zużycia energii elektrycznej – z uwagi na wzrost ceny – przez konsumenta jest zdecydowanie trudniejsze niż ograniczenie konsumpcji napojów alkoholowych, a zwłaszcza napojów alkoholowych konkretnego rodzaju. Przeszkodą w ograniczeniu zużycia energii elektrycznej może być to, że ograniczenie takie wiązałoby się z zaniechaniem oświetlenia domów, biur czy zasilania urządzeń tak przemysłowych, jak i domowych. W wypadku napojów alkoholowych przeszkodę może stanowić ewentualnie nałóg, ale nie wyklucza on przecież zastąpienia konsumpcji napoju alkoholowego, którego cena wzrosła, konsumpcją innego napoju alkoholowego, którego cena jest wciąż niższa. Może zatem teza, jakoby zróżnicowanie traktowania nadpłat akcyzy od wyrobów akcyzowych w zależności od tego, jakiego wyrobu dotyczą, nie znajdowała żadnego uzasadnienia, nie jest wcale tezą bezdyskusyjną” (B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Zubożenie podatnika akcyzy jako przesłanka zwrotu nadpłaty. Problemy metodologiczne postępowania dowodowego*, PP 2020, nr 3, s. 21).

Pogląd taki jest wyrażany również w dorobku judykatury⁵⁵⁶. Brak przeprowadzenia dowodu z opinii biegłego lub dowiedzenia przerzucenia ciężaru w ramach innych środków dowodowych mogłyby być podstawą do uchylenia decyzji⁵⁵⁷. W takim ujęciu dowiedzenie przerzucenia ciężaru na etapie postępowania przed organem wiąże się z zastosowaniem uchwały w ramach postępowania sądowoadministracyjnego.

Należy również zauważyć, że sądy często odmawiają zastosowania uchwały I GPS 1/11 w zakresie podatku od towarów i usług⁵⁵⁸.

Judykatura przedstawia także odmienny pogląd co do związania sądów administracyjnych analizowaną uchwałą. Niektóre składy orzecznicze twierdzą, że jest ona wiążąca w zakresie nadpłat wynikających z podatków akcyzowych bez względu na to, czy podatek ten dotyczy energii elektrycznej. Argumentuje się w tym zakresie, że różnicowanie nadpłat w akcyzie nie jest uzasadnione ani z perspektywy prawa konstytucyjnego, ani europejskiego⁵⁵⁹. Inne stanowisko skutkuje wystąpieniem pewnej dychotomii na gruncie nadpłaty podatkowej. W przypadku nadpłaty w podatku akcyzowym od energii elektrycznej przesłanka zubożenia jest bowiem relewantna prawnie, zaś w innych przypadkach już nie. Rezultat taki dostrzegają również składy orzecznicze, które tego poglądu nie podzielają⁵⁶⁰.

Odnosnie do tego zagadnienia zasadne jest pytanie, czy skutek w postaci zróżnicowania zakresu znaczeniowego przepisu, który nie ma żadnego uzasadnienia, może przemawiać za określonym wynikiem wykładni art. 269 p.p.s.a. Jeżeli przyjąć, że zakres związania uchwałą NSA jest ograniczony do spraw analogicznych, rozpoznawanych przez sądy administracyjne, to wydaje się, że na tak postawione pytanie można odpowiedzieć pozytywnie. Sporne zagadnienie nie dotyczy bowiem jedynie nadpłaty w podatku

⁵⁵⁶ Wyrok NSA z 29.07.2022 r., I GSK 2991/18, LEX nr 3403760.

⁵⁵⁷ Konieczność skorzystania w takich sprawach z opinii biegłego zostanie rozważona w dalszej części rozprawy.

⁵⁵⁸ Wyrok NSA z 27.09.2018 r., I FSK 1753/16, LEX nr 2587687; wyrok NSA z 8.01.2013 r., I FSK 271/12, LEX nr 1269506; wyrok NSA z 25.09.2015 r., I FSK 596/14, LEX nr 1985436; wyrok NSA z 18.12.2015 r., I FSK 1168/15, LEX nr 1999834; wyrok WSA w Bydgoszczy z 4.03.2020 r., I SA/Bd 28/20, LEX nr 2945525.

⁵⁵⁹ Wyrok NSA z 14.09.2018 r., I GSK 190/15, LEX nr 2578066.

⁵⁶⁰ „Podsumowując, w zakresie nadpłaty w podatku akcyzowym stwierdzić należy dychotomię tej instytucji spowodowaną działalnością uchwałodawczą Naczelnego Sądu Administracyjnego” (wyrok NSA z 12.07.2022 r., I GSK 2218/19, LEX nr 3398112). Wystąpienie takiego zróżnicowania jest również zauważane przez przedstawicieli doktryny. Por. H. Filipczyk, *Nadpłata w podatku akcyzowym od energii elektrycznej, zapłaconym przez producenta – stan po uchwale*, Pr. i Pod. 2012, nr 3, s. 19.

akcyzowym od energii elektrycznej, lecz wszystkich nadpłat, w których podatnik nie poniósł ciężaru ekonomicznego podatku. Można natomiast wywieść z tego wniosek, że zakres analogicznych spraw powinien być wyznaczany poprzez odwołanie się do przedmiotowego zagadnienia. Przyjęcie odmiennej wykładni nie pozwoliłoby wziąć pod uwagę jednej z podstawowych funkcji spełnianych przez działalność uchwałodawczą NSA, tj. zapewnienia jednolitości orzecznictwa⁵⁶¹. Trzeba również zauważyć, że ustawodawca w art. 15 p.p.s.a. *expressis verbis* wskazuje, iż uchwały NSA są podejmowane w celu wyjaśnienia „przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych” lub które dotyczą „zagadnień prawnych budzących poważne wątpliwości w konkretnej sprawie sądowoadministracyjnej”. Skoro zatem celem analizowanej tutaj uchwały NSA było rozstrzygnięcie zagadnienia prawnego, które budziło takie wątpliwości, to można zaryzykować twierdzenie o oczywistości tego, że owo zagadnienie dotyczy przesłanki zubożenia we wszystkich podatkach pośrednich.

Niekiedy sądy, stwierdzając, że są związane przedmiotową uchwałą, zwracały również uwagę na podobne cechy wyrobu akcyzowego, opodatkowanego podatkiem akcyzowym, na gruncie którego powstała nadpłata w podatku akcyzowym od energii elektrycznej⁵⁶². Pogląd taki wskazywałby na to, że uchwała I GPS 1/11 jest wiążąca jedynie w odniesieniu do nadpłaty powstałej w ramach podatku akcyzowego od energii elektrycznej oraz innego wyrobu akcyzowego, przejawiającego podobne cechy jak wspomniana wyżej energia elektryczna. Natomiast podobieństwo tych wyrobów akcyzowych powinno być analizowane pod kątem uregulowań prawnych obligujących podatnika do ujęcia podatku w cenie oferowanego towaru lub usługi. Wniosek taki *prima facie* wydaje się logiczny i zrozumiały. Skoro NSA w omawianej uchwale odmówił, z uwagi na przerzucalność ciężaru ekonomicznego podatku, zwrotu nadpłaty w podatku akcyzowym od energii elektrycznej, to właśnie owa przerzucalność skutkuje zastosowaniem wykładni, której skutkiem jest odmowa zwrotu nadpłaty. A zatem zagadnienie przerzucalności podatku od danego przedmiotu

⁵⁶¹ A. Skoczylas, *Działalność uchwałodawcza...*, s. 27.

⁵⁶² Przykładowo: „Mimo iż powyższa uchwała zapadła na gruncie podatku akcyzowego od sprzedaży energii elektrycznej, poczynione w niej rozważania i uwagi w pełni należy także odnieść do podatku akcyzowego z tytułu sprzedaży olejów smarowych przeznaczonych na cele inne niż opałowe i napędowe. Mechanizm ujęcia kwot podatku akcyzowego w końcowej cenie sprzedawanego wyrobu jest identyczny, zarówno w odniesieniu do energii elektrycznej jak i olejów smarowych” (wyrok WSA w Gliwicach z 19.04.2012 r., III SA/Gl 1577/11, LEX nr 1420914).

podlegającego opodatkowaniu warunkuje związanie bądź brak związania tą uchwałą. Przy czym jest ono rozumiane jako wynikający z przepisów prawa obowiązek zwiększenia ceny o wysokość podatku⁵⁶³.

Nie można jednak zaakceptować takiego poglądu. Sama przerzucalność podatku – o czym była już mowa w poprzednich częściach rozprawy – jest zjawiskiem ekonomicznym. Przerzucenie konkretnego podatku powinno być analizowane z perspektywy elastyczności popytu i podaży na dane dobro, a nie wyłącznie mechanizmów prawnych, które miałyby skutkować ujęciem podatku w cenie danego towaru lub usługi.

Niekiedy również NSA dochodził do przekonania o wiążącej mocy tej uchwały w zakresie spraw, w których żądanie zwrotu nadpłaty przez podmiot do niej uprawniony nosiłoby znamiona nadużycia prawa⁵⁶⁴.

Jak już wskazano, w zakresie podatku od towarów i usług sądy administracyjne najczęściej odmawiają zastosowania tej uchwały. Lecz należy zauważyć, że bardzo rzadko zajmują w tej kwestii odmienne stanowisko. W takich przypadkach wywód przemawiający za związaniem sądu przedmiotową uchwałą jest niemal analogiczny jak omówiona wyżej argumentacja i rozciąga zastosowanie uchwały na wyroby akcyzowe niebędące energią elektryczną. Z uchwały tej wynika, że ochrona podatnika w postępowaniu dotyczącym nadpłaty jest uwarunkowana uszczerbkiem majątkowym. Zagadnienie tego uszczerbku dotyczy wszelkich podatków, których konstrukcja przewiduje zwiększenie ceny towaru lub usługi o ich wartość. Taki wniosek z kolei wskazuje na związanie uchwałą również

⁵⁶³ Analogiczny pogląd próbowano wyrażać w odniesieniu do nadpłaty powstałej w ramach podatku od towarów i usług: „Uchwała ta znajduje przeto odniesienie także do sprawy nadpłaty w podatku od towarów i usług, tym bardziej z uwagi na »konstrukcyjne« podobieństwo tego podatku i podatku akcyzowego, którego pośredni charakter stał się przyczyną podjęcia rozważań w obydwóch powołanych wyżej uchwałach Naczelnego Sądu Administracyjnego (w sprawach o sygn. I FPS 4/09 oraz I GPS 1/11). Cechą podatku od towarów i usług (podobnie jak i podatku akcyzowego) jest to, że stanowi on element ceny towaru (art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach – Dz.U. z 2013 r. poz. 385 z późn. zm., a następnie art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 9 maja 2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług – Dz.U. z 2014 r. poz. 915 z późn. zm.), będąc jego integralną częścią. W konsekwencji, co do zasady, bezpośredni ekonomiczny ciężar opodatkowania spoczywa nie na podatniku tego podatku, lecz na konsumentach, którzy nabywają towary i płacąc cenę wraz z podatkiem od towarów i usług – ponoszą faktycznie jego ciężar” (wyrok NSA z 17.04.2019 r., I FSK 589/17, LEX nr 2702553). Niemniej, jak zauważono już w rozprawie, co do zasady sądownictwo administracyjne opowiada się za brakiem związania przedmiotową uchwałą w zakresie podatku od towarów i usług.

⁵⁶⁴ Wyrok NSA z 20.05.2021 r., I FSK 360/21, LEX nr 3194731; wyrok NSA z 20.05.2021 r., I FSK 51/21, LEX nr 3211997.

w sprawach nadpłaty wynikającej z podatku od towarów i usług z uwagi na pośredni charakter tego podatku⁵⁶⁵.

W doktrynie można znaleźć twierdzenie, że możliwa jest wykładnia skutkująca mocą wiążącą przedmiotowej uchwały również w przypadku innych podatków, które można zaklasyfikować jako podatki pośrednie⁵⁶⁶.

Z przeprowadzonej wyżej analizy wynika, że omawiana uchwała, paradoksalnie, zamiast skutkować ujednoliceniem orzecznictwa, prowadzi do jego większego skomplikowania i niepewności w rozstrzyganiu konkretnych spraw dotyczących nadpłaty. Samo wyznaczenie kręgu spraw analogicznych, w ramach których uchwała powinna mieć skutek wiążący, jest niezmiernie problematyczne. Sprawy analogiczne powinny być wyznaczane poprzez odniesienie się do zagadnienia będącego przedmiotem pytania skierowanego postanowieniem NSA do rozstrzygnięcia uchwałą. Zagadnieniem tym jest przesłanka zubożenia w nadpłacie podatku, a nie jedynie w nadpłacie w podatku od energii elektrycznej. Niemniej na etapie postępowania pierwszoinstancyjnego rozważenie analogiczności sprawy zawisłej przed sądem do tej będącej przedmiotem uchwały NSA wydaje się wręcz niemożliwe. Mając na uwadze zarówno dorobek TSUE, który zostanie omówiony w dalszej części rozprawy, jak i treść uzasadnienia uchwały I GPS 1/11, można uznać, że przesłanka zubożenia jest związana z faktycznym przerzuceniem ciężaru podatku

⁵⁶⁵ „W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę, istota stanowiska zajętego w uchwale (wyrażonego w sentencji uchwały) Izby Gospodarczej Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie o sygn. I GPS 1/11, dotyczy wykładni art. 72 § 1 pkt 1 OrdPU, która – jak wynika z uzasadnienia tej uchwały – nie jest determinowana rodzajem podatku. Wykładnia ta została bowiem przeprowadzona z uwzględnieniem norm konstytucyjnych (art. 64 Konstytucji), z czego wynika, że warunkiem ochrony podatnika w postępowaniu nadpłatowym jest powstanie uszczerbku majątkowego bezpośrednio na skutek zapłaty podatku. Zatem odniesienie się w sentencji uchwały do podatku akcyzowego uiszczanego z tytułu sprzedaży energii elektrycznej nie powoduje ograniczenia wiążącego oddziaływania uchwały do spraw mających za przedmiot podatek akcyzowy (od sprzedaży energii elektrycznej). Uchwała ta znajduje przeto odniesienie także do sprawy nadpłaty w podatku od towarów i usług, tym bardziej z uwagi na »konstrukcyjne« podobieństwo tego podatku i podatku akcyzowego, którego pośredni charakter stał się przyczyną podjęcia rozważań w obydwóch powołanych wyżej uchwałach Naczelnego Sądu Administracyjnego (w sprawach o sygn. I FPS 4/09 oraz I GPS 1/11). Cechą podatku od towarów i usług (podobnie jak i podatku akcyzowego) jest to, że stanowi on element ceny towaru (art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach – Dz.U. z 2013 r. poz. 385 ze zm., a następnie art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 9 maja 2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług – Dz.U. z 2014 r. poz. 915 ze zm.), będąc jego integralną częścią. W konsekwencji, co do zasady, bezpośredni ekonomiczny ciężar opodatkowania spoczywa nie na podatniku tego podatku, lecz na konsumentach, którzy nabywają towary i płacąc cenę wraz z podatkiem od towarów i usług – ponoszą faktycznie jego ciężar. Jest to skutkiem pośredniego charakteru podatków obrotowych, do których należy podatek od towarów i usług” (wyrok NSA z 17.04.2019 r., I FSK 589/17, LEX nr 2702553).

⁵⁶⁶ Pogląd taki został wyrażony z obawy przed rozciągnięciem mocy wiążącej tej uchwały również na podatek cukrowy. Por. E. Drozdowski, *Podatek cukrowy, czyli o zasadzie prawidłowej legislacji i prawdopodobnym braku konsekwencji jej naruszenia*, PP 2021, nr 8, s. 43–44.

w ujęciu ekonomicznym⁵⁶⁷. Analiza takich relacji ekonomicznych wymaga natomiast udziału biegłego. W takim ujęciu brak dowodu w postaci opinii biegłego stanowi *de lege lata* podstawę do uchylenia decyzji w ramach kontroli sądowoadministracyjnej.

Wobec powyższego, rozważając związanie przedmiotową uchwałą, sądy powinny się opierać na takiej opinii. Z kolei jej brak w aktach sprawy powinien skutkować uchyleniem decyzji oraz przekazaniem sprawy do ponownego rozpatrzenia. Lecz jak wynika z wcześniejszych rozważań, sądy, zamiast uchylać decyzje organów odmawiające stwierdzenia nadpłaty z uwagi na zarzut bezpodstawnego wzbogacenia, dokonują próby analizy, czy w sprawie przez nie rozpoznawanej podatek mógł zostać przerzucony na podmiot trzeci w sensie ekonomicznym. Takie działania z pewnością nie zasługują na aprobatę, ponieważ, co do zasady, składy orzekające nie dysponują odpowiednią wiedzą z zakresu nauk ekonomicznych, która jest potrzebna do stwierdzenia, czy w konkretnej sprawie doszło do przerzucenia podatku.

Podsumowując, z uwagi na brzmienie sentencji uchwały I GPS 1/11, od wielu lat w ramach dorobku sądów administracyjnych toczy się spór co do tego, jaki jest zakres związania powyższą uchwałą. Składy orzecznice, odmawiając jej zastosowania w sprawach, których przedmiotem była nadpłata powstała w ramach podatku pośredniego, niebędącego podatkiem akcyzowym od energii elektrycznej, zwracały uwagę, przykładowo, na różnice konstrukcyjne pomiędzy tym podatkiem a podatkiem akcyzowym od energii elektrycznej, mogące wpłynąć na jego odmienną przerzucalność, czy też odwoływały się do braku uregulowania od długiego czasu takiej przesłanki w polskim systemie prawnym, co miałoby wskazywać na wyraźną wolę ustawodawcy, a przez to na konieczność „zawężenia” mocy wiążącej analizowanej uchwały. Tymczasem inne składy orzecznice opowiadające się za jej związaniem w szerszym ujęciu argumentowały m.in., że brak jej zastosowania do wszelakich nadpłat w podatkach pośrednich prowadzi do nieuprawnionej dychotomii zakresu pojęciowego nadpłaty podatkowej.

4. Dorobek judykatury dotyczący przesłanki zubożenia – pozostałe zagadnienia

⁵⁶⁷ „Zawarta w Ordynacji podatkowej regulacja dotycząca nadpłaty służy zapewnieniu możliwości uzyskania zwrotu, czyli przywróceniu stanu sprzed powstania nadpłaty, a więc, co wydaje się oczywiste, zniesieniu jej skutków ekonomicznych. [...] W świetle tak ukształtowanego mechanizmu zwrotu nadpłaty uzasadnione wydaje się pytanie, czy za nadpłatę można uznać każdą różnicę pomiędzy tym, co zobowiązany faktycznie zapłacił, a tym, co powinien był zapłacić, nie biorąc pod uwagę towarzyszących jej relacji ekonomicznych” (uchwała NSA z 22.06.2011 r., I GPS 1/11, ONSAiWSA 2011, nr 5, poz. 93).

Zagadnienie przesłanki zubożenia w ramach instytucji nadpłaty było dość często analizowane przez sądy administracyjne⁵⁶⁸. Poniżej zostaną omówione jedynie orzeczenia wojewódzkich sądów administracyjnych lub NSA, podejmujące argumentację, która nie była podnoszona w opisanych wyżej uchwałach NSA oraz orzeczeniach TK. Przed jej omówieniem można natomiast wskazać, że sądy administracyjne często opierają swoją argumentację na odwołaniu się do prymatu wykładni językowej w obrębie prawa podatkowego⁵⁶⁹. Taki zabieg interpretacyjny został zastosowany przez NSA w omawianej wcześniej uchwale z 13.07.2009 r., I FPS 4/09. Częste korzystanie z tego rodzaju wykładni może natomiast świadczyć o dość ugruntowanych metodach interpretacyjnych stosowanych przez sądownictwo administracyjne w sprawach podatkowych.

Sądownictwo administracyjne zasadnie zwraca również uwagę na fakt, że w sprawach dotyczących nadpłat w podatkach pośrednich nie można przyjmować, że ich ciężar ekonomiczny zawsze został przerzucony przez podatnika na inny podmiot. Jak wskazują sądy, obowiązek wliczenia w cenę towaru lub usługi podatku od towarów i usług lub podatku akcyzowego nie oznacza, że w każdym przypadku podatnik ujął w cenie te podatki. Fakt ten

⁵⁶⁸ Por. wyrok NSA z 16.06.2021 r., I GSK 1756/20, LEX nr 3210473; wyrok NSA z 9.06.2021 r., I GSK 1755/20, LEX nr 3210601; wyrok NSA z 20.09.2018 r., I GSK 589/15, LEX nr 2579497; wyrok NSA z 12.07.2022 r., I GSK 2218/19, LEX nr 3398112; wyrok NSA z 2.06.2021 r., I GSK 1774/20, LEX nr 3199506; wyrok WSA w Krakowie z 17.01.2022 r., III SA/Kr 1119/21, LEX nr 3289984; wyrok WSA w Warszawie z 12.10.2021 r., III SA/Wa 694/21, LEX nr 3267759.

⁵⁶⁹ „Jak już zaznaczono, uchwała Izby Gospodarczej NSA z dnia 22 czerwca 2011 r., sygn. akt I GPS 1/11, istotnie zmodyfikowała ustawową definicję nadpłaty. W orzeczeniu tym przekroczono granicę wykładni językowej, wprowadzając pozanormatywne przesłanki rozstrzygnięcia w odniesieniu do nadpłaty” (wyrok NSA z 9.06.2021 r., I GSK 1755/20, LEX nr 3210601); „Za wprowadzeniem tej przesłanki do polskich regulacji przemawia orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE, w którym przesłanka przerzucenia podatku przez podatnika na inną osobę jest podstawą do odmowy zwrotu mu nadpłaty. Realizacja tego postulatu wymaga jednak zmian przepisów Ordynacji regulujących nadpłatę” (wyrok NSA z 2.06.2021 r., I GSK 1691/20, LEX nr 3210620); „Błędna jest wykładnia art. 72 § 1 pkt 1 o.p., przejawiająca się odejściem od wykładni literalnej tego przepisu i uznaniem, że nie jest nadpłatą kwota podatku akcyzowego uiszczona z tytułu produkcji i sprzedaży piwa i napojów piwnych smakowych w sytuacji, gdy ten, kto ją uiszczył, nie ponosił z tego tytułu uszczerbku majątkowego” (wyrok NSA z 20.05.2021 r., I FSK 332/21, LEX nr 3194756); „W przepisach Ordynacji podatkowej brak jest przepisów, które uzależniałyby możliwość stwierdzenia nadpłaty podatku i jej zwrotu od tego, czy podatnik został zubożony wskutek uiszczenia podatku” (wyrok NSA z 10.05.2019 r., I GSK 679/17, LEX nr 2682093); „Przede wszystkim zauważenia wymaga, że wskazana przez organy przesłanka nie znajduje oparcia w obowiązujących przepisach” (wyrok WSA w Warszawie z 12.10.2021 r., III SA/Wa 694/21, LEX nr 3267759); „Przepis art. 72 § 1 o.p. w sposób jasny i niebudzący wątpliwości reguluje pojęcie nadpłaty na gruncie polskiego prawa podatkowego, przy czym, co należy podkreślić, nie odsyła on do kryteriów uszczerbku majątkowego” (wyrok WSA w Krakowie z 17.01.2022 r., III SA/Kr 1119/21, LEX nr 3289984). Identycznie wyrok WSA w Krakowie z 26.11.2021 r., III SA/Kr 1137/21, LEX nr 3271463. „Żaden bowiem z przepisów O.p. dotyczący nadpłaty, nie zawiera odniesień do przesłanki uszczerbku majątkowego, czy zubożenia po stronie podatnika, jako warunku roszczenia o zwrot nadpłaty. Warunkiem uznania wpłaty podatku za nadpłatę jest »nadpłacenie« lub »zapłacenie nienależne« podatku, bez konieczności badania czy wykazania przez podatnika poniesienia z tego tytułu uszczerbku majątkowego” (wyrok WSA w Rzeszowie z 4.06.2020 r., I SA/Rz 263/20, LEX nr 3021653).

powinien być zawsze udowodniony w ramach postępowania podatkowego⁵⁷⁰. Rozumienie przez sądy zagadnienia „zaliczenia podatku pośredniego” do ceny towaru lub usługi nie jest jednak w pełni jasne. Orzecznictwo w tej kwestii odwołuje się niekiedy do dorobku TSUE, które zostanie przeanalizowane w czwartym rozdziale rozprawy. Jednak już w tym miejscu, ponieważ jest to niezmiernie istotne z perspektywy omawianego zagadnienia dotyczącego podatku pośredniego jako elementu ceny, należy wspomnieć o tym, że TSUE odwołuje się do przerwienia ciężaru podatku z ekonomicznego punktu widzenia. Jak zostało wcześniej wskazane, w perspektywie ekonomicznej przerzucenie ciężaru podatku nie jest w żaden sposób powiązane z ujęciem podatku pośredniego w cenie. W realiach rynkowych może dojść do sytuacji, gdy podatek jest formalnie wyrażony w cenie, lecz jego ciężar ekonomiczny wciąż jest ponoszony przez podatnika formalnego.

W celu zilustrowania takiego zjawiska można się posłużyć bardzo uproszczonym przykładem. Ustawodawca nakłada stawkę podatku x na towar sprzedawany przez podatnika. Popyt na powyższy towar cechuje się wysoką elastycznością. W takiej sytuacji dla podatnika racjonalnym wyborem może być brak podwyższenia ceny za towar, który został opodatkowany podatkiem pośrednim. Nie oznacza to, że podatek pośredni w cenie nie zostanie uwzględniony. Podatnik zaliczy go do ceny, jednak sam podatek tej ceny nie zwiększy. Działaniem bardziej opłacalnym może się okazać dla podatnika „oddanie” części swojego zysku sprzed nałożenia podatku na rzecz Skarbu Państwa niż podwyższenie ceny o kwotę podatku. Z uwagi na wysoką elastyczność popytu na dany towar, wzrost ceny o kwotę podatku mógłby spowodować, że spadek ilości sprzedawanych towarów w ujęciu pieniężnym byłby wyższy niż pokrycie wysokości podatku x z wypracowanego przez podatnika zysku.

W powyższym przykładzie nie sposób dojść do przekonania o przerzuceniu przez podatnika ciężaru ekonomicznego podatku. Niemniej został on faktycznie wkalkulowany w cenę. W ramach orzeczeń odwołujących się do tego zagadnienia trudno stwierdzić, czy

⁵⁷⁰ Wyrok NSA z 13.09.2018 r., I GSK 177/15, LEX nr 2578079; wyrok NSA z 20.09.2018 r., I GSK 589/15, LEX nr 2579497; wyrok NSA z 14.09.2018 r., I GSK 197/15, LEX nr 2578071.

sądy odwołują się do przedstawionej wyżej koncepcji, czy też jedynie do zawarcia w cenie podatku w ujęciu formalnym⁵⁷¹.

Orzecznictwo niekiedy nawiązuje w nieco inny sposób do prymatu wykładni językowej. Warto wspomnieć o tym sposobie, ponieważ nie jest on jedynie powieleniem typowych argumentów odwołujących się do kontekstu językowego. Wskazuje się bowiem, że brak znaczenia prawnego uszczerbku majątkowego w ramach nadpłaty miałby wynikać z autonomii ustawodawcy w kształtowaniu obciążeń podatkowych oraz wszelkich innych regulacji systemu podatkowego. Przepisy dotyczące nadpłaty mogą zawierać element uszczerbku majątkowego poniesionego przez podatnika. Niemniej taki uszczerbek musi się opierać na ustawie podatkowej, co wynika z zasady wyłączności ustawowej, która ma swoje źródło normatywne w art. 217 Konstytucji. Polski ustawodawca od wielu lat nie decyduje się jednak na ograniczenie zwrotu nadpłaty z uwagi na brak zubożenia podatnika⁵⁷².

Interesującym zagadnieniem rozpoznawanym przez WSA w Krakowie w sprawie III SA/Kr 1119/21 było powstanie nadpłaty w opłacie, do której stosuje się przepisy o.p. W rozstrzyganej sprawie organ podatkowy odwołał się do dowodów mających potwierdzać, że podmiot występujący o zwrot nadpłaty nie poniósł jej ciężaru ekonomicznego. Zostało to ustalone poprzez analizę stosunku cywilnoprawnego łączącego ten podmiot z kontrahentem. Natomiast, zdaniem Sądu, przedmiotowa opłata nie musiała być ujęta w cenie towaru bądź usługi. Wniosek taki wypływa z regulacji zawartych w ustawie o cenach, gdyż nie przewiduje ona uwzględnienia takiej opłaty w cenie. Z tego powodu opłata nie ma charakteru cenotwórczego; jest to tylko element kosztów przedsiębiorstwa i jako taki może być wliczony w cenę. Następnie WSA w Krakowie, odwołując się do wykładni językowej art. 72 o.p., stwierdził, że przesłanka zubożenia nie jest prawnie relewantna w tej sprawie⁵⁷³. Ważne jest jednak w tym zakresie spostrzeżenie, że organy podatkowe starały się odwoływać do

⁵⁷¹ Poprzedzają one bowiem na sformułowaniu następujących poglądów: „[...] to, że z art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o cenach wynika obowiązek zaliczenia podatku akcyzowego do ceny, nie oznacza, że w rzeczywistości podatek ten został wliczony do ceny i przerzucony na nabywcę towarów. [...] Pomieszczenie podatku w cenie należy do sfery faktów, które winny być wyjaśnione. Zatem obowiązek uwzględnienia w cenie daniny akcyzowej, stanowiący – zdaniem organu okoliczność notoryjną – nie może prowadzić do jednoznacznego twierdzenia, że podatek ze względu na oblig umieszczenia go w cenie towaru faktycznie został w tej cenie zawarty i w konsekwencji przerzucony na nabywcę towaru. W zakresie tych faktów niezbędne jest zatem przeprowadzenie stosownego postępowania dowodowego” (wyrok NSA z 14.09.2018 r., I GSK 197/15, LEX nr 2578071).

⁵⁷² Wyrok NSA z 16.06.2021 r., I GSK 1756/20, LEX nr 3210473.

⁵⁷³ Wyrok WSA w Krakowie z 17.01.2022 r., III SA/Kr 1119/21, LEX nr 3289984.

koncepcji zubożenia podatnika także w daninach publicznych, które nie mają charakteru pośredniego. Spór co do relewantności przesłanki zubożenia w nadpłacie pojawia się zatem w praktyce nie tylko w ramach podatków pośrednich.

Przerzucalność podatku *prima facie* występująca jedynie jako następstwo powstania zobowiązania podatkowego w podatkach pośrednich na etapie postępowania przed organem podatkowym może stanowić przyczynę odmowy zwrotu nadpłaty również w ramach innych podatków lub opłat, do których stosuje się przepisy o.p. Przy czym należy zaznaczyć, że jest to zjawisko rzadkie.

Z dorobku orzeczniczego sądów administracyjnych wynika jednak, że prezentowana jest w tym zakresie wykładnia korzystna dla podatników. Niemniej w przedstawionym wyżej orzeczeniu WSA w Krakowie skład orzeczniczy odmówił przesłance zubożenia znaczenia prawnego nie tylko ze względu na brak cenotwórczego charakteru podatków lub opłat, w ramach których doszło do powstania nadpłaty. Zagadnienie przesłanki zubożenia w ramach nadpłaty wynikającej z innych podatków niż pośrednie zostanie podjęte w części rozprawy poświęconej analizie stanu doktryny prawa podatkowego. Niemniej już w tym miejscu należy zaznaczyć, że ewentualne znaczenie uszczerbku majątkowego również w ich obrębie nie jest wcale oczywiste.

Podsumowując, sądy administracyjne odmawiają przesłance zubożenia znaczenia normatywnego, „dostrzegając” brak korelacji pomiędzy przerzuceniem podatku w sensie ekonomicznym oraz obowiązkiem wliczenia podatku w cenę, co należy ocenić pozytywnie. Lecz warto przy tym zwrócić uwagę na sporadyczne próby kwestionowania przez organy podatkowe prawa podatnika do nadpłaty z uwagi na przesłankę zubożenia również w ramach nadpłat, które nie powstały w podatkach pośrednich.

5. Przesłanka zubożenia podatnika w nadpłacie podatku – stanowisko doktryny

5.1. Przesłanka zubożenia podatnika w nadpłacie podatku – zagadnienia wstępne

Kwestia przesłanki zubożenia w nadpłacie podatku jest sporadycznie podejmowana przez doktrynę prawa podatkowego. Najczęściej jest ona analizowana w artykułach

w czasopiśmie naukowych⁵⁷⁴, natomiast dość marginalnie w rozdziałach w pracach zbiorowych⁵⁷⁵, rozdziałach w monografiach⁵⁷⁶ lub w opracowaniach⁵⁷⁷ dotyczących nieco innej, lecz powiązanej tematyki. Stanowisko negatywne co do relewantności przedmiotowej przesłanki na gruncie obecnych przepisów jest z pewnością częściej spotykane wśród przedstawicieli nauki, co zostanie ukazane w dalszej części rozprawy. Niemniej sama popularność tego stanowiska z pewnością nie może przemawiać za jego poprawnością. Poniżej zostanie przedstawiony dorobek doktryny, w podziale na przeciwników oraz zwolenników występowania *de lege lata* uzależnienia stwierdzenia lub zwrotu nadpłaty od poniesienia ciężaru ekonomicznego podatku przez podatnika.

5.1.2. Przesłanka zubożenia podatnika w nadpłacie podatku – argumentacja prezentowana na poparcie jej prawnej relewantności

5.1.2.1. Wybrane poglądy prezentowane przez przedstawicieli doktryny odnoszące się do norm konstytucyjnych

W ocenie T. Nowaka, z art. 2, 84 i 217 Konstytucji wynikają następujące cechy konstytucyjne nadpłaty:

- pojęcie nadpłaty jest powiązane z samym faktem uiszczenia świadczenia nienależnego w intencji spełnienia zobowiązania podatkowego;
- nadpłata musi podlegać zwrotowi; orzecznictwo TK natomiast doprecyzowuje, że obligatoryjny zwrot nadpłaty musi przysługiwać podmiotowi zubożonemu;
- prawo do zwrotu nadpłaty nie zależy od tego, czyje działanie doprowadziło do jej powstania;
- przyczyny powstania nadpłaty nie mają wpływu na prawo do jej zwrotu.

Ustawodawca może również wprowadzić w uregulowaniach ustawowych odmienne cechy konstytucyjne nadpłaty, jednak odstępienie od wyżej wymienionych jest niemożliwe

⁵⁷⁴ Można tutaj wymienić np.: W. Morawski, *Zwrot podatku...*; M. Kielbowski, *Zwrot nienależnie pobranej akcyzy...*; G. Borkowski, *Jak rozumieć nadpłatę...*; K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Nadpłata akcyzy...*

⁵⁷⁵ Por. M. Gizicki, *Koncepcja bezpodstawnego wzbogacenia...*; K. Radzikowski, *Zasada autonomii...*

⁵⁷⁶ Przykładowo, M. Popławski poświęcił temu zagadnieniu jeden rozdział. Por. M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe...*

⁵⁷⁷ Por. T. Nowak, *Konstytucja i ordynacja podatkowa...*; M. Ślifirczyk, *Nadpłata podatku.*

„z uwagi na postanowienia Konstytucji”⁵⁷⁸. Powołując się na orzecznictwo TK, a konkretnie na wyrok z 6.03.2002 r., P 7/00, T. Nowak prezentuje pogląd, zgodnie z którym ustrojodawca zapewnia w Konstytucji prawo do zwrotu nadpłaty jedynie podmiotowi zubożonemu⁵⁷⁹. Autor postuluje *de lege ferenda*, aby do o.p. zostały wprowadzone przepisy o następującym brzmieniu: „Świadczenia spełnione bezpodstawnie jako świadczenia podatkowe podlegają obligatoryjnemu zwrotowi na zasadach i w trybie określonym w Ordynacji podatkowej. Świadczenie spełnione jako należny podatek na podstawie ustawy, która następnie została uznana przez Trybunał Konstytucyjny za niezgodną z Konstytucją, podlegają także obowiązkowemu zwrotowi niezależnie od tego, czy wpłata (pobranie) nastąpiło w wyniku wykonania decyzji ostatecznej, prawomocnego wyroku sądu administracyjnego lub innego rozstrzygnięcia, czy też na skutek spełnienia świadczenia bez wezwania organu podatkowego”⁵⁸⁰. Jednocześnie pod poniższym postulatem wskazuje jako jedną z podstawowych konsekwencji takiego brzmienia przepisu przysługiwanie prawa do zwrotu nadpłaty wyłącznie podmiotowi, który wskutek jej uiszczenia został zubożony⁵⁸¹.

Z rozważań T. Nowaka wynika, że akceptuje on wniosek interpretacyjny o uzależnieniu zwrotu nadpłaty od poniesienia ciężaru ekonomicznego podatku nawet wtedy, gdy nie jest on wyrażony *expressis verbis* w przepisach. Jego postulat *de lege ferenda* nie przewiduje wprowadzenia takiej przesłanki, lecz według tego autora będzie ona prawnie relewantna.

5.1.2.2. Poglądy prezentowane przez przedstawicieli doktryny (kolejne argumenty)

5.1.2.2.1. Argumentacja odwołująca się do norm konstytucyjnych oraz wykładni celowościowej

Również G. Borkowski opowiada się *de lege lata* za znaczeniem prawnym przesłanki zubożenia na gruncie obecnych przepisów. Na poparcie swojego stanowiska przedstawia rozbudowaną argumentację. Zaczyna od tego, że zwrot nadpłaty, której uiszczenie nie

⁵⁷⁸ T. Nowak, *Konstytucja i ordynacja podatkowa...*, s. 246.

⁵⁷⁹ *Ibidem*, s. 247.

⁵⁸⁰ *Ibidem*, s. 268.

⁵⁸¹ *Ibidem*.

skutkuje uszczerbkiem majątkowym podatnika, nie znajduje – jego zdaniem – uzasadnienia w Konstytucji. W odniesieniu do prawa konstytucyjnego przytacza się poglądy przedstawione przez NSA w uchwale z 22.06.2011 r., I GPS 1/11, dotyczącej szczególnej ochrony budżetu państwa⁵⁸². Argumentacja ta była szeroko krytykowana przez przedstawicieli doktryny prawa podatkowego. Zostanie ona przedstawiona w podrozdziale rozprawy dotyczącym poglądów doktryny krytykujących prawną relewantność przesłanki zubożenia. W tym miejscu należy jedynie nadmienić, że zgodność bądź niezgodność tego wariantu interpretacyjnego z Konstytucją jest wielowątkowa, a przez to nie może być rozważana jedynie pod kątem nieuzasadnionego przysporzenia majątkowego podatnika kosztem budżetu państwa.

W ramach swoich rozważań G. Borkowski także argumentuje, że przesłanka zubożenia w nadpłacie wynika z odejścia od rezultatów wykładni językowej oraz oparcia się na *ratio legis* instytucji zwrotu nadpłaty. Jej celem miałyby być rekompensata straty, jaką poniósł podatnik. W zakresie tego celu autor korzysta z dorobku M. Ślifirczyka⁵⁸³. Przy czym ten ostatni nie opowiedział się za uznaniem prawnej relewantności przesłanki zubożenia. Wręcz przeciwnie – można uznać, że autor ten jest przeciwnikiem prób ograniczenia zwrotu nadpłaty z uwagi na brak poniesienia ciężaru ekonomicznego przez podatnika. Może o tym świadczyć następujący pogląd: „Odmowa zwrotu nadpłaty na rzecz sprzedawcy w istocie umożliwia zatem zatrzymanie pobranych nienależnie kwot przez wierzyciela podatkowego. Efekt takiego rozwiązania jest paradoksalny: obawa o bezpodstawne odniesienie korzyści przez jedną ze stron skutkuje w praktyce nieuzasadnionym wzbogaceniem drugiej. Przedstawione rozwiązanie nie wydaje się zatem satysfakcjonujące”⁵⁸⁴.

5.1.2.2.2. Argumentacja odnosząca się do roszczeń cywilnoprawnych

Następnie G. Borkowski przedstawia krótką refleksję o roszczeniach cywilnoprawnych, które mogą przysługiwać podatnikowi z tytułu uiszczenia nadpłaty.

⁵⁸² G. Borkowski, *Jak rozumieć nadpłatę...*, s. 124–125.

⁵⁸³ *Ibidem*, s. 128. Niemniej, wniosek mówiący o tym, że celem zwrotu nadpłaty jest restytucja uzyskanego bez podstawy prawnej mienia podatnika, jest często prezentowany. Por. A. Szymczak, *Nadpłata podatku powstała w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego*, RPEiS 2013, nr 4, s. 117; M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe...*, s. 133–138.

⁵⁸⁴ M. Ślifirczyk, *Nadpłata podatku*, s. 76.

Podatnik, jego zdaniem, może skorzystać chociażby z roszczenia opartego na art. 417 k.c.⁵⁸⁵ Niemniej rozważania dotyczące tego typu roszczeń – nawet przy uznaniu, że podatnik ma możliwość ich dochodzenia – nie obalają wysuwanego przez przeciwników tego wariantu interpretacyjnego argumentu, który zostanie omówiony w dalszej części rozprawy. Argument ten sprowadza się do stwierdzenia, że przesłanka zubożenia w nadpłacie podatku skutkuje stanem prawnym, w którym państwo nie będzie ponosiło żadnej odpowiedzialności za uzyskiwanie bez podstawy prawnej podatków, których ciężar nie został poniesiony przez podatnika.

Ustawodawca w art. 417 k.c. uzależnia odpowiedzialność Skarbu Państwa m.in. od wystąpienia szkody. W zakresie tej regulacji szkoda jest rozumiana jako uszczerbek o charakterze majątkowym lub niemajątkowym⁵⁸⁶. Podatnik, który nie poniósł ciężaru ekonomicznego podatku, takiej szkody nie dozna, nie będzie mógł zatem skorzystać z tej regulacji⁵⁸⁷. Czym innym jest jednak dochodzenie wartości nienależnego podatku, a czym innym dochodzenie obniżonego zysku spowodowanego jego nałożeniem⁵⁸⁸.

Tego środka prawnego nie będzie mógł w sposób skuteczny zastosować również podmiot, który został w ujęciu ekonomicznym obciążony podatkiem. Wynika to chociażby z faktu, że nie ma on prawnej możliwości uzyskania odpowiedniego prejudykatu⁵⁸⁹, co z kolei jest skutkiem braku legitymizowania się przez niego interesem prawnym⁵⁹⁰. Interes ten występuje wtedy, gdy określony obowiązek lub uprawnienie podmiotu wynika z norm materialnych prawa publicznego⁵⁹¹. W orzecznictwie ugruntował się pogląd, zgodnie

⁵⁸⁵ *Ibidem*, s. 125.

⁵⁸⁶ Wyrok SN z 27.10.2011 r., V CSK 489/10, LEX nr 1102552.

⁵⁸⁷ Wynika to chociażby z wyroku SA w Warszawie z 17.12.2020 r., V ACa 438/20, LEX nr 3361496: „Na szkodę z tego tytułu nie złożył się bowiem, nawet według twierdzeń powódki, odprowadzony podatek akcyzowy, lecz tylko obniżka w zakresie marży, zastosowanej w licznych umowach, i niemożliwość zrealizowania aneksów dających producentom dodatkowe korzyści z związku z obniżką tych cen poniżej wysokości podatku, zaliczenie którego było pierwotnie zakładane przy podpisywaniu umów zmienionych tymi aneksami”.

⁵⁸⁸ Przedmiotowe zagadnienie zostanie przedstawione w dalszej części rozprawy.

⁵⁸⁹ Do dochodzenia roszczeń z tej regulacji każdorazowo konieczne jest uzyskanie odpowiedniego prejudykatu. Por. uchwała SN z 6.11.2008 r., III CZP 101/08, OSNC 2009, nr 4, poz. 57.

⁵⁹⁰ Katalog podmiotów mogących być stroną w postępowaniu podatkowym wynika z art. 130 o.p. Ważnym jego elementem jest pojęcie interesu prawnego. Por. Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe...*, s. 324.

⁵⁹¹ Wyrok NSA z 22.06.2022 r., II OSK 1075/21, LEX nr 3362039.

z którym kryterium interesu prawnego sprowadza się do tego, że podmiotowi legitymującemu się nim przysługuje możliwość wystąpienia do organu administracji publicznej z określonym żądaniem wynikającym z przepisów publicznoprawnych⁵⁹². Ponoszenie ciężaru ekonomicznego wszelkich danin publicznoprawnych, które może wynikać także z określonego stosunku cywilnoprawnego, nie skutkuje uzyskaniem legitymacji czynnej w postępowaniu podatkowym⁵⁹³.

Jak wynika z powyższego, rozważania przedstawione przez G. Borkowskiego w żadnym stopniu nie wpływają na przywoływany często argument krytyków omawianego wariantu interpretacyjnego dotyczący braku realnej możliwości dochodzenia w drodze cywilnoprawnej przez jakikolwiek podmiot zwrotu nadpłaty przy relewantności prawnej przesłanki zubożenia.

G. Borkowski wywodzi prawną relewantność przesłanki zubożenia z prób przeprowadzenia wykładni celowościowej oraz prokonstytucyjnej. Natomiast przedstawionej przez tego autora argumentacji odnoszącej się do roszczeń cywilnoprawnych, a konkretnie możliwości dochodzenia przez podatnika roszczenia z art. 417 k.c., nie można uznać za przekonującą.

5.1.2.3. Poglądy prezentowane przez wybranych przedstawicieli doktryny (dalsza część)

5.1.2.3.1. Możliwość przełamania wyniku wykładni językowej w obrębie przepisów regulujących nadpłatę

Zagadnienie zubożenia w nadpłacie dość szczegółowo przeanalizował M. Popławski⁵⁹⁴. Na samym początku autor ten stwierdził, że niedopuszczalne jest uzależnienie zwrotu nadpłaty od poniesienia ciężaru ekonomicznego w przypadku kierowania się wyłącznie dyrektywami wykładni językowej. Następnie wskazał, że w trakcie analizy tego zagadnienia nie można poprzestać jedynie na tej metodzie wykładni. Możliwość posłużenia się innymi rodzajami interpretacji wynika z tego, że wynik wykładni językowej w tym przypadku zaprzecza *ratio legis* ustawodawcy. Celem przepisów dotyczących nadpłaty

⁵⁹² Wyrok NSA w Warszawie z 22.02.1984 r., I SA 1748/83, LEX nr 1689510.

⁵⁹³ Postanowienie WSA w Warszawie z 8.12.2020 r., III SA/Wa 1080/20, LEX nr 3220352.

⁵⁹⁴ M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe...*, s. 120–155.

podatkowej jest restytucja środków pieniężnych, które zostały zapłacone przez podatnika w oparciu o wadliwą podstawę prawną. Natomiast zwrot nadpłaty podatnikowi, który nie poniósł uszczerbku wskutek uiszczenia podatku, skutkowałby uzyskaniem przez niego wsparcia finansowego z budżetu państwa. M. Popławski podziela również pogląd wyrażony przez NSA w uchwale I GPS 1/11 o możliwym naruszeniu art. 1, 64 i 77 ust. 1 Konstytucji RP poprzez zwrot nadpłaty podatku podatnikowi, który nie doznał zubożenia⁵⁹⁵.

M. Popławski nie podważa samego prymatu wykładni językowej w prawie podatkowym czy też konieczności stosowania przy jego interpretacji zasady *in dubio pro tributario*. W zakresie tych zagadnień zaznacza jedynie, że szczególna rola tej metody wykładni, a także zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika dotyczą wyłącznie przepisów, które mają wpływ na wysokość obciążeń podatkowych. Wystąpienie bądź brak wystąpienia przesłanki zubożenia w nadpłacie podatku nie skutkuje zwiększeniem lub zmniejszeniem wysokości podatku⁵⁹⁶. Z kolei przesłankę zubożenia można wywieść z art. 72 o.p., po jego zestawieniu z normami wynikającymi z Konstytucji, w szczególności z jej art. 1 i 64. Całkowicie zbędne są natomiast próby przeprowadzania analogii z przepisów cywilnoprawnych regulujących bezpodstawne wzbogacenie. Autor ten, odnosząc się do możliwości zastosowania analogii z k.c., akcentuje odrębność prawa podatkowego oraz prawa cywilnego⁵⁹⁷.

Analogicznie do treści uchwały I GPS 1/11, argumentuje, że brak pełnej definicji legalnej nadpłaty w o.p. skutkuje możliwością zastosowania wykładni rozszerzającej lub zawężającej w ramach tego pojęcia. Jedyna różnica polega na stwierdzeniu przez niego, że o.p. zawiera definicję cząstkową o charakterze zakresowym. Z punktu widzenia przedmiotu badawczego rozprawy przyjęcie wniosku o braku występowania definicji legalnej nadpłaty na gruncie o.p. czy też przyznanie racji M. Popławskiemu nie jest szczególnie istotne. Jest to skutkiem tego, że autor ten, pomimo występowania jego zdaniem na gruncie o.p. takiej definicji, dochodzi do następującego wniosku: „Z jednej strony tylko częściowo określa ona sens terminu nadpłaty, a z drugiej strony wylicza tylko niektóre sytuacje, które powinny być

⁵⁹⁵ M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe...*, s. 122–125. Por. uchwała NSA z 22.06.2011 r., I GPS 1/11, ONSAiWSA 2011, nr 5, poz. 93.

⁵⁹⁶ M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe...*, s. 125.

⁵⁹⁷ *Ibidem*, s. 130–131.

traktowane jako nadpłata. Z tego też względu uzasadnione jest przyjęcie możliwości dokonania jej wykładni rozszerzającej lub zawężającej⁵⁹⁸. Następstwo braku definicji legalnej czy też występowania definicji zakresowej w ramach omawianego zagadnienia będzie zatem tożsame, tj. będzie to argument za odejściem od rezultatów wykładni językowej.

5.1.2.3.2. Możliwość przełamania wyniku wykładni językowej w obrębie przepisów regulujących nadpłatę Prawo niezubożonego podatnika do nadpłaty a nadużycie prawa

Kolejnym argumentem wskazywanym przez M. Popławskiego jest to, że zwrot nadpłaty podatnikowi, który nie jest zubożony, skutkuje nadużyciem prawa przez tego podatnika⁵⁹⁹.

Po pierwsze, koncepcja nadużycia prawa występuje w ramach art. 5 k.c. Przepis ten ma następujące brzmienie: „Nie można czynić ze swego prawa użytku, który by był sprzeczny ze społeczno-gospodarczym przeznaczeniem tego prawa lub z zasadami współżycia społecznego. Takie działanie lub zaniechanie uprawnionego nie jest uważane za wykonywanie prawa i nie korzysta z ochrony”. Nie można jednak wnioskować, że doktryna prawa podatkowego i judykatura, odwołując się do koncepcji nadużycia w ramach żądania zwrotu nadpłaty przez niezubożonego podatnika, korzystają z art. 5 k.c. Judykatura sporadycznie posługuje się w takiej sytuacji sformułowaniem „nadużycie prawa podmiotowego”⁶⁰⁰. Niemniej z pewnością nie dochodzi w tym przypadku do prób zastosowania, chociażby poprzez analogię, art. 5 k.c. Polska cywilistyka przyjmuje bowiem, że przedmiotowa regulacja ma zastosowanie wyłącznie w obrębie prawa cywilnego. Wniosek taki może być uzasadniony brzmieniem art. 1 k.c., który wyznacza zakres przedmiotowy

⁵⁹⁸ *Ibidem*, s. 126.

⁵⁹⁹ Argument taki pojawia się również w orzecznictwie. Wskazano na niego w rozprawie w części dotyczącej poglądów judykatury.

⁶⁰⁰ „Ograniczenie zatem wiążącego charakteru ww. uchwały do spraw w zakresie podatku akcyzowego, które dotyczą sprzedaży energii elektrycznej w stanach faktycznych analogicznych do tego, na tle którego orzekł NSA w sprawie podjętej uchwały, oznacza możliwość zastosowania art. 72 § 1 pkt 1 o.p. w pozostałych w sprawach w sposób adekwatny do zaistniałego w nich stanu faktyczno-prawnego, z uwzględnieniem zasadniczo jedynie literalnego jego brzmienia, z zastrzeżeniem jednak ograniczenia możliwości korzystania z tej normy w przypadku gdyby okoliczności tego stanu faktyczno-prawnego wskazywały, że żądanie stwierdzenia nadpłaty w konkretnych warunkach danej sprawy nosi znamiona nadużycia prawa (podmiotowego)” (wyrok NSA z 20.05.2021 r., I FSK 360/21, LEX nr 31947310).

stosowania kodeksu cywilnego⁶⁰¹. Analogiczny pogląd jest również wyrażany przez SN. Cywilnoprawna koncepcja nadużycia prawa nie może być – zgodnie ze stanowiskiem wyrażonym przez SN – używana w ramach regulacji publicznoprawnych. W odniesieniu do tego zagadnienia wskazywano, że nie można jej stosować do działań podejmowanych przez organy administracji publicznej z uwagi na brak występowania w ich przypadku praw podmiotowych, z których miałyby one korzystać⁶⁰². Identyczna argumentacja może być również przedstawiona w przypadku podmiotów, na które są nałożone obowiązki publicznoprawne. Wykonywanie takich obowiązków lub korzystanie z uprawnień nadanych im na gruncie prawa publicznego nie jest przecież wykonywaniem żadnego prawa podmiotowego, do którego nawiązuje art. 5 k.c.⁶⁰³ A zatem również w ich przypadku nie można stosować art. 5 k.c.

Na koniec można podać bardzo popularny i przywoływany już w tej rozprawie argument odnoszący się do odrębności prawa podatkowego. Nawiązując do zasady autonomii tej gałęzi, należy wskazać, że w obrębie prawa podatkowego jako odrębnej gałęzi prawa nie można stosować instytucji cywilnoprawnych, jeżeli ustawodawca nie dokonuje wprost ich inkorporacji. Tymczasem ustawodawca nie uregulował przepisów prawnopodatkowych, które odwoływałyby się do art. 5 k.c.

W polskim prawodawstwie występuje również koncepcja nadużycia praw procesowych. Jednak nie jest ona wywodzona z treści art. 5 k.c., lecz z norm prawa procesowego. Na gruncie postępowania cywilnoprawnego wywodzi się ją z art. 3 k.p.c.⁶⁰⁴ Jest ona obecna również w ramach postępowania przed sądami administracyjnymi. W tym ujęciu stanowi następstwo interpretacji norm konstytucyjnych, m.in. art. 2 i 45 Konstytucji⁶⁰⁵. Jej źródłem normatywnym miałyby być również art. 7 p.p.s.a.⁶⁰⁶

⁶⁰¹ T. Justyński, *Nadużycie prawa w polskim prawie cywilnym*, Kraków 2000, s. 63.

⁶⁰² Wyrok SN z 5.11.2020 r., II UK 26/19, LEX nr 3075166.

⁶⁰³ Prawem w rozumieniu art. 5 k.c. jest prawo podmiotowe. W doktrynie również przyjmuje się, że regulacja ta może znajdować zastosowanie do uprawnień wynikających z prawa podmiotowego. Por. A. Zbiegań-Turzańska [w:] K. Osajda (red. serii), W. Borysiak (red. tomu), *Kodeks cywilny...*, Legalis, art. 5.

⁶⁰⁴ *Ibidem*.

⁶⁰⁵ Postanowienie NSA z 16.10.2015 r., I OSK 1992/14, LEX nr 1975884.

⁶⁰⁶ A. Bińczyk, *Zakaz nadużycia praw procesowych w postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, PiP 2019, nr 1, s. 84.

Dorobek doktryny odnośnie do nadużycia prawa procesowego jest dość obszerny. W związku z tym należy się tutaj ograniczyć do jego bardzo pobieżnego przedstawienia, bez rozgraniczania go na nadużycie praw procesowych na gruncie postępowania cywilnego oraz sądowoadministracyjnego.

Nadużycie prawa procesowego sprowadza się do takiego postępowania, które ma na celu zakłócenie prawidłowego przebiegu procesu⁶⁰⁷. Za G. Kamińskim można stwierdzić, że „przez nadużycie praw procesowych należy więc rozumieć każdy wypadek takiego skorzystania (użycia) przez stronę (lub innego uczestnika) z postępowania cywilnego, które służy innym celom niż uzyskanie ochrony praw podmiotowych, to jest skorzystania w sposób obiektywnie sprzeczny (czy też obiektywnie nieuzasadniony) z treścią przepisów procesowych (w tym z zasadami postępowania cywilnego, zwłaszcza z zasadą równości i ekonomii procesowej), z wynikającym z tych przepisów (jak i z przepisów Konstytucji RP) obowiązkiem zachowania uczciwości procesowej oraz z innymi zasadami współżycia społecznego, przy czym przez użycie (skorzystanie z) postępowania należy tu rozumieć wszelkie zachowania (tak czynności procesowe, jak i działania oraz zaniechania wpływające na bieg lub wynik procesu)”⁶⁰⁸. Należy jednak zauważyć, że samo nadużycie, rozumiane w sposób bardziej ogólny jako wykorzystywanie uprawnień procesowych niezgodnie z ich celem, najczęściej prowadzi do przedłużania procesu lub uzyskania rozstrzygnięcia, które nie zapadłoby w ramach rzetelnego procesu⁶⁰⁹. Z orzecznictwa NSA wynika natomiast, że nadużycie prawa procesowego jest to działanie uprawnionego zgodne z literą prawa, natomiast sam cel tego działania jest inny niż przewidziany przez ustawodawcę⁶¹⁰.

W obrębie prawa podatkowego termin „nadużycie prawa” jest często związany z unikaniem opodatkowania⁶¹¹, chociaż samo unikanie zdaje się być rozumiane nieco szerzej. Przed wprowadzeniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania akcentowano, że należy

⁶⁰⁷ K. Flaga-Gieruszyńska, *Zastój procesu cywilnego jako skutek niewłaściwego postępowania stron* [w:] A. Jakubecki, J.A. Strzępka (red.), *Jus et remedium. Księga jubileuszowa Profesora Mieczysława Sawczuka*, Warszawa 2010, s. 162.

⁶⁰⁸ G. Kamiński, *Zakaz nadużycia praw procesowych*, Warszawa 2021, s. 22.

⁶⁰⁹ A. Kubas, *Nadużycie prawa procesowego – próba oceny ostatnich zmian legislacyjnych*, Pal. 2019, nr 11–12, s. 167.

⁶¹⁰ Postanowienie NSA z 16.10.2015 r., I OSK 1992/14, LEX nr 1975884.

⁶¹¹ P. Karwat, *Nadużycie prawa w obszarze prawa podatkowego* [w:] H. Izdebski, A. Stępkowski (red.), *Nadużycie prawa*, Warszawa 2003, s. 143–153.

rozdzielić pojęcia nadużycia oraz obejścia przepisów prawa podatkowego⁶¹². Ponieważ nie jest to tematyka istotna z perspektywy przedmiotu badawczego rozprawy, należy jedynie poprzestać na stwierdzeniu, że w takim ujęciu nadużycie prawa było jednym z rodzajów unikania opodatkowania⁶¹³. Wnioskowanie przez podatnika, który nie jest podmiotem zubożonym, o zwrot nadpłaty nie może oczywiście być uznane za unikanie opodatkowania. Unikanie opodatkowania zawsze ma bowiem skutek w zmniejszeniu obciążeń podatkowych⁶¹⁴. Tymczasem w analizowanej sytuacji nie dochodzi do minimalizowania żadnych obciążeń podatkowych, ponieważ istotą nadpłaty jest brak występowania takich obciążeń.

Pojęcie nadużycia prawa w ramach norm prawnopodatkowych może być również rozumiane w sposób bardziej ogólny, czyli obejmować zakres pojęciowy tej instytucji wypracowany przez dorobek doktryny prawa administracyjnego⁶¹⁵. Wydaje się nie budzić większych sporów jej stosowanie do nieprawidłowego wykonywania kompetencji przez organ administracyjny⁶¹⁶.

W obrębie prawa podatkowego instytucja nadużycia prawa bywa również stosowana do oceny działania organu podatkowego. Przykładowo, zdaniem niektórych przedstawicieli doktryny prawa podatkowego instrumentalne wszczynanie postępowań karno-skarbowych przez organy w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia podatkowego powinno być uznane za nadużycie prawa po stronie organów. A. Sarna, udowadniając przedmiotową

⁶¹² D.J. Gajewski, T. Grzybowski, *Nadużycie prawa w podatku od wartości dodanej*, ZNSA 2018, nr 5, s. 15.

⁶¹³ K. Winiarski, *Poza klauzulowe formy przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w orzecznictwie sądów administracyjnych (wybrane problemy z zakresu podatków dochodowych)* [w:] D.J. Gajewski (red.), *Międzynarodowe unikanie opodatkowania...*, s. 311–312.

⁶¹⁴ A. Werner [w:] D.J. Gajewski (red.), *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Warszawa 2018, s. 12.

⁶¹⁵ „Niejako nawiązując do konstrukcji cywilistycznej, w literaturze podatkowej, ale także w orzecznictwie wyrażany jest pogląd, że nadużycie prawa podatkowego należy pojmować jako wykonywanie własnego prawa w sposób sprzeczny z jego społeczno-gospodarczym przeznaczeniem lub zasadami współżycia społecznego. [...] Przykładem takiej sytuacji jest np. zgłaszanie przez podatnika, w toku postępowania podatkowego, coraz to nowszych dowodów, po to by wydłużyć czas postępowania, albo wyznaczanie coraz to nowszych pełnomocników i cofanie dotychczasowych pełnomocnictw. Celem tych zabiegów procesowych nie jest dążenie do możliwie najpełniejszego wyjaśnienia okoliczności sprawy, ale np. doprowadzenie do przedawnienia odpowiedzialności karnej skarbowej czy też do przedawnienia zobowiązania podatkowego. W takich sytuacjach nie mamy wątpliwości, że wykorzystanie określonego prawa podmiotowego jest społecznie naganne” (K.J. Stanik, K. Winiarski, *Praktyczne problemy nadużycia i obejścia prawa podatkowego*, Wrocław 2013, s. 17).

⁶¹⁶ O tym zagadnieniu pisali m.in.: M. Matczak, *Nadużycie kompetencji. Zarys problemu*, RPEiS 2007, nr 1; J. Niczyporuk, *Nadużycie kompetencji przez organ administracji publicznej* [w:] P.J. Suwaj, D.R. Kijowski (red.), *Patologie w administracji publicznej*, Warszawa 2009, s. 136–144.

hipotezę, twierdzi, że do nadużycia prawa przez organ dochodzi wtedy, gdy formalnie organ ma prawo do określonego działania, niemniej prawo to jest wykorzystywane w sposób niezgodny z jego celem, a wręcz w celu niegodziwym⁶¹⁷.

Zastanawia zatem w tym względzie, czy mechanizm nadużycia prawa może być stosowany wobec podatnika, który w relacji prawnopodatkowej z organem podatkowym jest z założenia słabszy, jeżeli owo nadużycie nie posiada cech unikania opodatkowania. Aby odpowiedzieć na tak na postawione pytanie, należy na samym początku oprzeć się na dorobku nauki analizującym możliwość stosowania koncepcji nadużycia prawa w ramach prawa administracyjnego. Pewne wątpliwości pojawiły się w kontekście jej stosowania do podmiotu administrowanego. Były one związane z naturą stosunku administracyjnego jako typowego stosunku publicznoprawnego, w którym podmioty nie zachowują wobec siebie autonomii, zaś jeden z nich może władczo rozstrzygać o prawach i obowiązkach drugiego podmiotu. H. Izdebski tłumaczy, że doktryna prawa administracyjnego opowiadała się przeciwko używaniu tej instytucji w stosunku do jednostki z uwagi na brak możliwości rozporządzania publicznym prawem podmiotowym oraz brak możliwości kontroli sposobu z jego korzystania⁶¹⁸.

Obecnie przedstawiciele doktryny dopuszczają możliwość nadużycia prawa również przez podmiot administrowany. Zdaniem J. Parchomiuka, nadużycie prawa poprzez podmiot administrowany jest sprzeczne z celem nadużywane przez podmiot przepisu oraz koliduje z innymi prawnie chronionymi wartościami⁶¹⁹. Tymczasem judykatura niejednokrotnie poprzestaje tylko na stwierdzeniu, że nadużyciem prawa przez jednostkę jest

⁶¹⁷ A. Sarna, *Nadużycie prawa do wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe a zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego*. *Uprawnienia sądów administracyjnych* [w:] J. Głuchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego...*, t. 2, s. 256–257. Analogiczny pogląd został zajęty przez NSA: „Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego możliwe i konieczne jest jednak kontrolowanie przez sąd administracyjny, czy organ podatkowy nie odwołał się do wszczęcia postępowania karnoskarbowego w sposób stanowiący nadużycie prawa. Innymi słowy, sąd administracyjny może kontrolować, czy nie doszło do instrumentalnego wykorzystywania art. 70 § 6 pkt 1 tej o.p. ze względu na wszystkie okoliczności sprawy podatkowej, a w szczególności w sytuacji, gdy wykorzystanie tego przepisu związane jest z naruszeniem zasady zaufania do organów podatkowych (art. 121 o.p.), czy wywodzonej z prawa unijnego oraz art. 2 Konstytucji RP zasady uzasadnionych oczekiwań” (wyrok NSA z 30.07.2020 r., I FSK 42/20, LEX nr 3071678).

⁶¹⁸ H. Izdebski opowiadał się również za koniecznością zmiany takiego poglądu. Por. H. Izdebski [w:] H. Izdebski, A. Stępowski (red.), *Nadużycie prawa*, Warszawa 2003, s. 11.

⁶¹⁹ J. Parchomiuk, *Nadużycie prawa w prawie administracyjnym*, Warszawa 2018, s. 610.

wykorzystywanie instytucji prawnych niezgodnie z ich celem oraz funkcją⁶²⁰. Przykładowo, sądy administracyjne stwierdzały nadużycie prawa przez jednostkę w ramach procedury administracyjnej m.in. w przypadku działania jednostki nastawionego nie na obronę jej praw, lecz na sparaliżowanie pracy organu⁶²¹, spraw z zakresu prawa dostępu do informacji publicznej⁶²² oraz wnioskowania o zasiłek celowy na zakup produktów, których posiadanie jest w polskim porządku prawnym zakazane⁶²³.

W stosunku zatem do podmiotu administrowanego, pomimo charakteru publicznoprawnego, dopuszczalne jest stosowanie koncepcji nadużycia prawa.

Należy również zaznaczyć, że zasadny wydaje się pogląd, zgodnie z którym instytucja nadużycia prawa ma wyraz normatywny również w obrębie prawa podatkowego. Chociaż jej stosowanie przed wejściem klauzuli w celu pozbawienia podatnika korzyści podatkowych mogło budzić uzasadnione wątpliwości z perspektywy zasady *in dubio pro tributario*, to jednak ze względu na szczególną ochronę podatnika w obrębie prawa podatkowego w zakresie wysokości obciążeń podatkowych zaprezentowaną w rozdziale pierwszym rozprawy trudno uznać, że należy ją stosować także do instytucji nadużycia prawa, którego zastosowanie nie będzie rodziło bezpośredniego skutku w postaci zwiększenia wysokości opodatkowania, niewyrażonego wprost w przepisach.

Przy uznaniu tej instytucji za wykorzystywanie danego uprawnienia publicznoprawnego niezgodnie z jego celem można by zasadnie bronić tezy o nadużyciu prawa przez podatnika żądającego zwrotu nadpłaty, jeśli nie poniósł on z jej tytułu uszczerbku

⁶²⁰ Wyrok WSA w Warszawie z 5.07.2016 r., I SA/Wa 2173/15, LEX nr 2137239.

⁶²¹ „Za oddaleniem skargi przemawiają także znane Sądowi z urzędu okoliczności, dotyczące składania przez skarżącego kolejnych, licznych żądań wszczęcia postępowań administracyjnych (od kilku do kilkunastu żądań dziennie). Jego postępowanie nastawione jest nie na obronę naruszonych praw, lecz na inicjowanie jak największej ilości postępowań i sparaliżowanie pracy organu. To w istocie stanowi cel sam w sobie. Takie działanie skarżącego należy uznać za nadużycie prawa” (wyrok WSA w Warszawie z 5.07.2016 r., I SA/Wa 2172/15, LEX nr 2137239).

⁶²² „Nadużycie prawa podmiotowego do informacji publicznej ma miejsce wówczas, gdy dany podmiot wnioskuje o udostępnienie informacji publicznej w celu innym niż chęć zachowania jawności życia publicznego czy uzyskania informacji mającej znaczenie dla większej liczby osób. Nadużycie to z reguły ma miejsce wówczas, gdy żądana informacja ma znaczenie wyłącznie indywidualne, będąc istotna tylko z perspektywy wnioskodawcy. Przy czym z reguły wnioskodawca przez nadużycie prawa zmierza do realizacji własnych interesów, na przykład przez zamiar wykorzystania udostępnionej informacji na potrzeby procesu cywilnego, którego wnioskodawca jest stroną” (wyrok NSA z 5.11.2021 r., III OSK 4123/21, LEX nr 3309190).

⁶²³ „Zaskarżenie decyzji odmawiającej przyznania K.Ś. zasiłku celowego na zakup nasion konopi indyjskich nosi – zdaniem Sądu – bezwzględnie cechy nadużycia prawa, które – z uwagi na trafnie wskazaną przez organy karalność posiadania takowych – powinno skutkować odmową wszczęcia postępowań w tego rodzaju sprawach” (wyrok WSA w Krakowie z 7.06.2016 r., III SA/Kr 1413/15, LEX nr 2069090).

majątkowego. Lecz taka interpretacja będzie prawidłowa jedynie przy założeniu, że cel zwrotu nadpłaty wiąże się z uszczerbkiem majątkowym podatnika. Uznanie za trafny argumentu niektórych przedstawicieli doktryny prawa podatkowego⁶²⁴, jakoby brak zwrotu nadpłaty w przypadku relewantności przesłanki zubożenia w nadpłacie w zasadzie skutkowało tym, że taka nadpłata nabiera cech podatku należnego, nie pozwala również na stosowanie do takiego stanu prawnego instytucji nadużycia prawa z uwagi na wspomnianą wyżej zasadę *in dubio pro tributario*.

5.1.2.3.3. Możliwość przełamania wyniku wykładni językowej w obrębie przepisów regulujących nadpłatę Prawo niezubożonego podatnika do nadpłaty a nadużycie prawa Prawo niezubożonego podatnika do nadpłaty a niedozwolona pomoc publiczna

Zdaniem M. Popławskiego, zwrot nadpłaty podatnikowi, który z tytułu uiszczenia podatku nie doznał zubożenia, mógłby również naruszyć przepisy unijne regulujące pomoc publiczną. Według art. 107 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, „wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi”. Aby dane wsparcie finansowe było uznane za antykonkurencyjną pomoc publiczną ze strony państwa, muszą być spełnione łącznie następujące przesłanki:

- środki finansowe pochodzą od państwa lub z środków publicznych;
- warunki ich otrzymania są korzystniejsze od warunków rynkowych;
- jest ono selektywne, czyli zachodzi uprzywilejowanie konkretnego przedsiębiorstwa lub przedsiębiorstw;
- zakłóca konkurencję oraz wpływa na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi⁶²⁵.

⁶²⁴ Poglądy te zostaną przedstawione w dalszej części rozprawy.

⁶²⁵ R. Dowgier, *Konstruowanie programów pomocowych w formie uchwał rad gmin w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości*, ST 2011, nr 5, s. 76.

W zakresie powyższych przesłanek M. Popławski argumentuje, że zwrot takich nadpłat ma charakter selektywny. Wynika to z tego, że zwrot tego rodzaju nadpłat, uznawanych przez niego za wsparcie finansowe, mogą otrzymać jedynie podmioty, które spełniają ogólne przesłanki zwrotu nadpłaty z art. 72 o.p. Autor ten stwierdza dalej: „Można więc wskazać, że mamy tu do czynienia z uzależnieniem skorzystania z pomocy od spełnienia warunków, których realizacja z samego założenia może dotyczyć wyłącznie niektórych przedsiębiorców”⁶²⁶. Zaznacza ponadto, że zwrot nadpłaty w omawianej sytuacji może wpłynąć na konkurencję pomiędzy przedsiębiorstwami w państwach członkowskich. Jest to skutek tego, że – jego zdaniem – o zwrot takich nadpłat najczęściej wnioskowały przedsiębiorstwa energetyczne, które działają na rynku międzynarodowym⁶²⁷.

Należy jednak zwrócić uwagę, że pojęcie pomocy publicznej, w ujęciu bardziej ogólnym, jest wsparciem przedsiębiorców przez państwo, przez co mają oni osiągnąć określony cel gospodarczy⁶²⁸. W przypadku nadpłaty nie sposób uznać, że jej zwrot ma jakiś określony cel gospodarczy promowany przez państwo. Nie może ona być zatem uznana za pomoc publiczną, a przez to nie podlega ocenie pod kątem niedozwolonej pomocy publicznej uregulowanej w przepisach unijnych.

Niektórzy przedstawiciele doktryny poprzestają jedynie na stwierdzeniu, że odmowa zwrotu nadpłaty odwołująca się do argumentu dotyczącego pomocy publicznej nie wymaga nawet komentarza⁶²⁹.

5.1.2.3.4. Możliwość dochodzenia przez Skarb Państwa zwrotu nadpłaty od niezubożonego podatnika w oparciu o roszczenia cywilnoprawne

⁶²⁶ M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe...*, s. 139.

⁶²⁷ *Ibidem*.

⁶²⁸ K. Pamuła-Wróbel, B. Grzegorzewska, *Podstawowe pojęcia i system źródeł prawa pomocy publicznej* [w:] A. Ambroziak, K. Pamuła-Wróbel, R. Zenc (red.), *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2020, s. 31.

⁶²⁹ J. Kiszka, *Redukcja wydatków publicznych z perspektywy niektórych rozwiązań prawnoakcyzowych* [w:] J. Szohno-Koguc, A. Pomorska (red.), *Ekonomiczne i prawne uwarunkowania i bariery redukcji deficytu i długu publicznego*, Warszawa 2011, s. 225.

M. Popławski wyraża również pogląd o możliwości skorzystania przez Skarb Państwa z instytucji bezpodstawnego wzbogacenia po zwrocie omawianej nadpłaty w celu uzyskania jej zwrotu od podatnika⁶³⁰.

Przepisami regulującymi zwrot nadpłat przez podatników na rzecz organów podatkowych są regulacje prawnopodatkowe – można tu wskazać chociażby art. 52 o.p. Oczywiście istnienie odpowiednich regulacji podatkowych wyłączy w tym przypadku występowanie roszczeń cywilnoprawnych z bezpodstawnego wzbogacenia⁶³¹. Praktyka związana z dochodzeniem błędnie zwróconych nadpłat w drodze cywilnoprawnej może być zatem rozpatrywana wyłącznie z perspektywy historycznej. Od 2016 r. art. 52 o.p. bardzo szeroko określa zakres przedmiotowy nadpłat podlegających zwrotowi przez podatnika. Wcześniej przepis ów nie obejmował chociażby sytuacji, w jakich nadpłata podatkowa wynikała z decyzji, która następnie została wzruszona. Brakowało również uregulowań, które normowałyby kompetencję organów podatkowych do żądania zwrotu kwot zwróconych podatnikowi omyłkowo jako nadpłata⁶³². Zgodnie z ówczesnym stanowiskiem sądów administracyjnych, w takich sytuacjach organy podatkowe powinny dochodzić nienależnie zwróconych kwot w drodze cywilnoprawnej⁶³³.

Ze względu jednak na przedmiot badawczy rozprawy niezmiernie istotne jest przeanalizowanie praktyki orzeczniczej oraz wykładni ówczesnych przepisów. Na wstępie należy zauważyć, że w obrębie zwrotu nadpłaty niezubożonemu podatnikowi nawet w obecnym stanie prawnym można rozważać ewentualne dochodzenie roszczeń cywilnoprawnych przez organy podatkowe. Powyżej zaznaczono już, że nie do końca jest jasne, czy przy uznaniu prawnej relewantności przesłanki zubożenia w nadpłacie kwota uiszczona przez podatnika na rzecz organu podatkowego będzie nadpłatą, która nie będzie podlegała zwrotowi, czy też w ogóle będzie się znajdowała poza zakresem pojęciowym

⁶³⁰ „Dokonanie bowiem zwrotu nadpłaty w okolicznościach, gdy podmiot ten nie poniósł ciężaru ekonomicznego tego świadczenia, spowoduje powstanie po stronie fiskusa możliwości żądania odzyskania przekazanej należności w ramach cywilnoprawnej instytucji bezpodstawnego wzbogacenia podatnika” (M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe...*, s. 141).

⁶³¹ Wyrok SN z 16.05.2019 r., III CSK 40/17, OSNC 2020, nr 3, poz. 30.

⁶³² J. Pustul, *Zwrot kwot nienależnie otrzymanych, naliczanie odsetek za zwłokę, wygasanie zobowiązań podatkowych* [w:] B. Brzeziński, W. Morawski (red.), *Nowelizacja ordynacji podatkowej*, Warszawa 2016, s. 84.

⁶³³ Wyrok NSA z 27.10.2011 r., I FSK 1680/10, LEX nr 1033966.

nadpłaty. Założywszy wypełnienie przez nią zakresu pojęciowego tej instytucji, należy następnie dojść do przekonania, że powinna ona być ewentualnie zwracana przez podatnika w trybie art. 52 o.p.

Obligatoryjny zwrot tej kwoty w trybie owego przepisu mógłby naruszać zasadę zaufania uregulowaną w art. 121 o.p. czy też, przy skorzystaniu z wykładni prokonstytucyjnej, zasadę demokratycznego państwa prawnego, jeżeli zwrot nadpłaty odbyłby się poza postępowaniem podatkowym. Należy zaznaczyć, że stanowisko o takim naruszeniu jest wyrażane dla obecnego stanu prawnego, w którym przesłanka zubożenia nie jest ujęta *expressis verbis* w przepisach, oraz występuje poważny spór w kwestii jej relewantności, przy czym doktryna prawa podatkowego w zasadzie neguje jej istnienie *de lege lata*.

Zdaniem przedstawicieli doktryny: „Postępowanie budzące zaufanie to postępowanie staranne i merytorycznie poprawne, w którym dopuszcza się wnioskowane dowody, traktuje się równo interesy podatnika i Skarbu Państwa, nie zmienia się ocen tych interesów, a materialnoprawnych wątpliwości nie rozstrzyga się na niekorzyść podatnika”⁶³⁴. Naruszenie zasady zaufania stanowi natomiast samodzielną podstawę uchylecia decyzji podatkowej⁶³⁵.

Zgodnie z wyrokiem NSA z 8.06.1992 r.: „Z zasad zaufania obywatela do prawa i zaufania obywatela do państwa, wynikających – według Trybunału Konstytucyjnego (orzeczenie K 15/91) – z koncepcji demokratycznego państwa prawnego, pierwsza oznacza między innymi niedopuszczalność nieuzasadnionego zaskakiwania obywateli nowymi rozwiązaniami prawnymi, bez stworzenia im niezbędnej możliwości dostosowania ich działań do nowego stanu prawnego, z drugą zaś nie do pogodzenia jest wprowadzanie obywateli w błąd w wyniku składania przez przedstawicieli władzy państwowej zapowiedzi dotyczących przyszłego stanu prawnego, a następnie niedotrzymywania tych zapowiedzi”⁶³⁶. W innym zaś wyroku NSA stwierdził, że stan prawny, w którym ogłoszono akt normatywny zawierający błąd w treści normatywnej, skutkuje obciążeniem tym błędem ustawodawcy. A przez to podatnik ma prawo oczekiwać, że jego indywidualna sprawa zostanie

⁶³⁴ A. Kabat [w:] S. Babiarczy (i in.), *Ordynacja podatkowa...*, LEX, art. 121, pkt 1.

⁶³⁵ A. Mariański, [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa...*, Legalis, art. 121, pkt 2.

⁶³⁶ Wyrok NSA w Warszawie z 8.06.1992 r., III SA 241/92, ONSA 1993, nr 1, poz. 19.

rozstrzygnięta zgodnie z treścią aktu, nawet jeżeli błąd jest oczywisty⁶³⁷. Na gruncie tej zasady podatnika nie może również obciążać ewentualna dezinformacja dokonana wobec niego przez organ podatkowy⁶³⁸. Jeżeli organ zwróciłby przedmiotową kwotę podatnikowi, a następnie zażądał jej zwrotu w trybie art. 52 o.p., słusznie można by wskazywać na naruszenie owej zasady. Przyjmując, że za naruszenie tej zasady można uznać sam fakt przekazania przez organ podatnikowi niepoprawnych informacji co do treści przepisów prawa, a następnie dokonania innej oceny sytuacji prawnej podatnika w akcie rozstrzygającym o jego prawach i obowiązkach, to tym bardziej do jej naruszenia w analizowanej sytuacji. Czynności organu związane ze stwierdzeniem lub zwrotem nadpłaty mogą się odbywać – jak zostało już wskazane w rozprawie – w drodze czynności materialno-technicznej lub decyzji. Skoro dezinformacja może zgodnie z tą zasadą obciążać organ, to tym bardziej wydanie decyzji lub dokonanie zwrotu w ramach takiej czynności również powinno obciążać organ.

Jedynie na marginesie należy nadmienić, że M. Popławski, aprobuując ten wariant interpretacyjny dotyczący nadpłaty, opowiedział się za tym, iż przesłanka zubożenia nie determinuje istnienia samej nadpłaty, lecz jedynie warunkuje jej zwrot. Taka interpretacja wpływa na możliwość zastosowania powyższych rozważań do zwrotu nadpłaty, której ciężaru ekonomicznego podatnik nie poniósł. A zatem w obecnym stanie prawnym pogląd M. Popławskiego o konieczności zwrotu przedmiotowych nadpłat nie znajduje uzasadnienia w treści przepisów⁶³⁹.

Następnie należy zaznaczyć, w przeciwieństwie do M. Popławskiego, że uznanie, iż przy relewantności prawnej przesłanki zubożenia analizowane kwoty wpłacane przez podatników na rzecz organów podatkowych nie wypełniają zakresu pojęciowego nadpłaty, będzie miało określony skutek w obrębie przepisów regulujących ewentualny ich zwrot przez podatników. Z bardzo prostego powodu zastosowania nie znajdzie wówczas art. 52 o.p. Przepis ten zawiera *expressis verbis* sformułowanie „nadpłata”. Jeżeli rozważana kwota nie jest nadpłatą, to, *a contrario*, jest ona również poza zakresem przedmiotowym powyższej regulacji.

⁶³⁷ Wyrok NSA w Łodzi z 6.07.1994 r., SA/Ł 1024/94, LEX nr 2225115.

⁶³⁸ Wyrok NSA z 21.10.1994 r., SA/Wr 895/94, POP 1996, nr 3, poz. 81.

⁶³⁹ M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe...*, s. 150–151.

Jak zostało już wskazane, zgodnie z poglądem wyrażonym przez sądy administracyjne właściwymi przepisami do dochodzenia zwrotu takich kwot są regulacje cywilnoprawne. Konieczne będzie w tym zakresie skorzystanie z orzecznictwa, które było podejmowane w okresie, gdy art. 52 o.p. nie regulował zwrotu wszystkich nadpłat. Orzecznictwo odpowiadało wtedy na pytanie, w jaki sposób regulować zwrot przez podatników na rzecz organów podatkowych świadczeń, które zostały uzyskane przez tych pierwszych w trybach uregulowanych w przepisach prawa podatkowego.

Należy przy tym zaznaczyć, że zamieszczone niżej rozważania zostaną przeprowadzone przy założeniu, iż analizowana kwota wpłacona na rzecz organu podatkowego przez niezubożonego podatnika jest świadczeniem o charakterze publicznoprawnym. Powyżej zaprezentowano pogląd, jakoby o publicznoprawnym charakterze miała świadczyć kompetencja organu do władczego rozstrzygania o jej zaistnieniu, a następnie zwrocie. Jeżeli kwota ta nie jest nadpłatą, to takie przesunięcie majątkowe nie powinno być uznane za odbywające się w reżimie prawa publicznego. Niemniej większość przedstawicieli doktryny wyjaśnia publicznoprawny charakter nadpłaty występowaniem innych jej cech, np. skorelowaniem z obowiązkiem lub zobowiązaniem podatkowym. Z tego powodu pogląd ten zostanie przyjęty jako zasadny.

Ewentualne skuteczne dochodzenie takich roszczeń przez Skarb Państwa byłoby możliwe dopiero po wzruszeniu decyzji lub deklaracji, z których nadpłata wynika. W rozdziale czwartym rozprawy zostaną przedstawione spostrzeżenia dotyczące stworzenia podstawy prawnej przesunięcia majątkowego zarówno przez decyzję organu podatkowego odnoszącą się do nadpłaty, jak i deklarację podatkową. Niemniej nawet po ich wzruszeniu dochodzenie takich roszczeń na gruncie cywilnoprawnym jest wyjątkowo wątpliwe.

Judykatura wskazuje zaś, że roszczenia cywilnoprawne mogą być dochodzone przez Skarb Państwa, jeżeli doszło do omyłkowego wypłacenia podatnikowi nadpłaty podatkowej⁶⁴⁰. Nie było możliwe dochodzenie takiego świadczenia w drodze procedury podatkowej. Jednak nawet wtedy zwracano uwagę, że zasądzenie świadczenia na rzecz Skarbu Państwa wymaga dogłębnej oceny sprawy z perspektywy zasad słusznościowych oraz dobrej wiary. Sąd Najwyższy uznawał, że brak odpowiednich przepisów na gruncie publicznoprawnym dotyczących zwrotu nienależnie pobranych danin publicznoprawnych

⁶⁴⁰ Wyrok SN z 9.03.2018 r., I CSK 295/17, OSNC-ZD 2018, nr 3, poz. 49.

obciąża co do zasady Skarb Państwa. Ewentualne zasądzenie roszczenia cywilnoprawnego jest możliwe dopiero po stwierdzeniu właściwości, sumienności i rzetelności działania organów w sferze *imperium*⁶⁴¹.

Przedstawiony wyżej pogląd SN był krytykowany przez przedstawicieli doktryny prawa podatkowego. Brak odpowiednich przepisów podatkowych miałby skutkować jedynie brakiem obowiązku zwrotu przez podatnika uzyskanego świadczenia. Zwrot omawianej nadpłaty wciąż bowiem powinien być oceniany jedynie w oparciu o reżim prawa podatkowego. Wniosek o możliwości szerokiego stosowania przepisów cywilnoprawnych tam, gdzie brakuje odpowiednich przepisów prawnopodatkowych, miałby skutkować możliwością dochodzenia należności podatkowych przy wykorzystaniu instytucji prawa cywilnego, jeżeli normy podatkowe byłyby w tym zakresie niewystarczające⁶⁴². Taka argumentacja bywa natomiast oceniana negatywnie przez doktrynę prawa podatkowego⁶⁴³. Krytyka ta opiera się na poglądzie o daleko posuniętej autonomii prawa podatkowego, do której wprost nawiązuje chociażby A. Franczak⁶⁴⁴. Biorąc pod uwagę przedstawioną w rozprawie krytykę szeroko posuniętej autonomii prawa podatkowego oraz prymatu wykładni językowej prawa podatkowego, takie stanowisko nie jest przekonujące.

Bardziej zasadny wydaje się pogląd wyrażany przez SN, zgodnie z którym Skarb Państwa nie może dochodzić roszczeń opartych na instytucji bezpodstawnego wzbogacenia, jeżeli działa on w sferze *imperium*⁶⁴⁵. Takie stanowisko zostało oparte na następującym toku rozumowania: „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

⁶⁴¹ *Ibidem*.

⁶⁴² Przykładem interpretacji zmierzającej do szerokiego zastosowania instytucji cywilnoprawnych jest zagadnienie dotyczące wykorzystania skargi pauliańskiej do należności podatkowoprawnych. Por. wyrok SN z 1.06.2011 r., II CSK 513/10, LEX nr 960505; wyrok SN z 27.01.2016 r., II CSK 149/15, LEX nr 2010213. Krytyczne zdanie w tej kwestii zostało przedstawione przez niektórych przedstawicieli doktryny prawa podatkowego. Por. W. Morawski, A. Nita, *Wykorzystywanie skargi pauliańskiej do zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego – zagadnienia dyskusyjne*, PS 2016, nr 6.

⁶⁴³ A. Franczak, *Wykorzystanie przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu w zakresie należności podatkowych. Glosa do wyroku SN z dnia 16 maja 2019 r., III CSK 40/17*, OSP 2020, nr 2, poz. 13.

⁶⁴⁴ *Ibidem*, s. 55.

⁶⁴⁵ Wyrok SN z 16.05.2019 r., III CSK 40/17, OSNC 2020, nr 3, poz. 30.

i zasady konkretyzacji zobowiązań podatkowych, weryfikowania sposobu, w jaki zostały wykonane oraz wdrażania środków przymusu w celu ich wykonania”⁶⁴⁶.

Natomiast przy uznaniu, że analizowana kwota nie jest uiszczana w reżimie prawa publicznego, nie można bezrefleksyjnie przyjmować powyższej argumentacji SN. Zasadne będzie wówczas pytanie, czy można również postrzegać podatnika jako podmiot z założenia słabszy i przez pryzmat takiej nierównej relacji dokonywać interpretacji przepisów. Wydaje się, że przeprowadzenie takiej wykładni jest niemożliwe. Skoro przesunięcie majątkowe dotyczące analizowanej kwoty odbywałoby się w ramach prawa prywatnego, trudno byłoby dojść do wniosku o przysługiwaniu pewnej szczególnej ochrony podmiotowi ją uiszczającemu. Jest to z pewnością argument przeciwko pogładowi zaprezentowanemu w tej rozprawie. Konieczność ochrony jednego podmiotu stosunku prawnego nie może przemawiać za klasyfikacją stosunku do norm prawa publicznego lub prywatnego. Jeżeli w obrębie prawa prywatnego dochodzi do tego, że jeden podmiot jest faktycznie w słabszej pozycji względem drugiego (wciąż jednak jest zachowana względem nich autonomiczność), to ustawodawca może wprowadzić regulacje, które będą go chroniły. Przykładem takiego działania są chociażby przepisy chroniące konsumentów.

Pogląd przedstawiony przez NSA w uchwale I GPS 1/11 jest aprobowany również przez E. Łętowską, która uważa, że stanowisko przyjęte w tej uchwale „zapewnia spójność z prawem unijnym, i zarazem umożliwia jednoetapową realizację zwrotu akcyzy, bez choćby przejściowego wzbogacania zwrotem jej płatnika, który wcześniej przerzucił ją na swoich kontrahentów”⁶⁴⁷.

Podsumowując, M. Popławski, który dość obszernie przeanalizował przesłankę zubożenia w nadpłacie podatku, opowiedział się za jej prawną relewantnością. Najpierw odrzucił w zakresie nadpłaty podatkowej prymat wykładni językowej, twierdząc, że instytucja nadpłaty nie wpływa na wysokość obciążeń podatkowych, i zajął stanowisko co do występowania w art. 72 o.p. definicji zakresowej. Te z kolei argumenty miały przemawiać za możliwością skorzystania z pozostałych metod wykładni. W dyskursie naukowym odnoszącym się do omawianego w tej rozprawie zagadnienia zaprezentował również dodatkowe twierdzenia, które jednak, po ich analizie, nie mogą być uznane za trafne, jak np.

⁶⁴⁶ *Ibidem*.

⁶⁴⁷ E. Łętowska, *Zwrot nadpłaconej akcyzy...*, s. 9–10.

naruszenie norm unijnych dotyczących pomocy publicznej przez przyznanie niezubożonemu podatnikowi prawa do nadpłaty czy też możliwość dochodzenia przez Skarb Państwa zwrotu uprzednio zwróconej nadpłaty podatnikowi, który nie poniósł jej ciężaru ekonomicznego. Jedynym dość ważnym argumentem, który ewentualnie mógłby być zasadny, jest występowanie w sytuacji zwrotu takiemu podatnikowi nadpłaty stanu nadużycia prawa po stronie tego podatnika.

6. Przesłanka zubożenia podatnika w nadpłacie podatku – argumentacja prezentowana przez przeciwników jej prawnej relewantności

Poniżej przedstawione zostaną poglądy doktryny krytykujące przyjęcie wariantu interpretacyjnego o prawnej relewantności przesłanki zubożenia w nadpłacie podatku.

Dość często podważa się również możliwość zastosowania do interpretacji przepisów o nadpłacie analogii z przepisów cywilnoprawnych regulujących bezpodstawnie wzbogacenie⁶⁴⁸. Argumentacja w tym zakresie została przedstawiona w poprzednich częściach rozprawy.

6.1. Prawna relewantność przesłanki zubożenia jako przykład prawotwórstwa

Przedstawiciele doktryny podnoszą, że wyprowadzenie przesłanki zubożenia z obecnego brzmienia regulacji normujących nadpłatę ma w istocie charakter prawotwórstwa⁶⁴⁹. Wskazują również, że taki wariant interpretacyjny jest przykładem wykładni *contra legem*⁶⁵⁰. Pogląd ten wydaje się jednak być powiązany z konsekwencją powszechnej aprobaty w doktrynie prawa podatkowego dla prymatu wykładni językowej. Wszelkie wnioski interpretacyjne niewynikające bezpośrednio z literalnego brzmienia podatkowych aktów normatywnych są narażone na zarzut prawotwórstwa.

Argument dotyczący prawotwórstwa próbuje się również wyprowadzać z dorobku orzeczniczego TSUE. Prezentowany jest wówczas następujący tok argumentacyjny.

⁶⁴⁸ K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Zwrot podatku...*, s. 86–87.

⁶⁴⁹ K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Glosa do uchwały NSA z 22.06.2011 r., I GPS I/II*, PP 2011, nr 10, s. 52.

⁶⁵⁰ B. Brzeziński, *Komentarz do uchwały pełnego składu Izby Gospodarczej Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22.06.2011 r., I GPS I/II*, POP 2012, nr 5, s. 419.

Z przedmiotowego orzecznictwa wynika, że dopuszczalne jest ograniczenie zwrotu nadpłaty, jednak musi ono spełniać konkretne warunki wypracowane przez dorobek orzeczniczy Trybunału. Aby jednak oceniać, czy owo ograniczenie jest zgodne z normami unijnymi, najpierw musi być ono wprowadzone do porządku prawnego państwa członkowskiego, tymczasem polski ustawodawca nie przewidział tego typu regulacji w systemie podatkowym⁶⁵¹. Przedstawione stanowisko jest również powiązane z prymatem wykładni językowej. Zakłada ono bowiem dość prostą zależność, tj. brak literalnego wyrażenia w przepisach ograniczenia powstania czy też zwrotu nadpłaty z uwagi na bezpodstawne wzbogacenie musi oznaczać brak uregulowania przez ustawodawcę takiego ograniczenia. Skorzystanie z innych metod wykładni – chociażby celowościowej, jak to uczynił NSA w uchwale I GPS 1/11 – może skutkować odmiennym wnioskiem.

Niekiedy podnosi się również argument, że próba wywodzenia przesłanki zubożenia z orzecznictwa TSUE⁶⁵² może prowadzić do niezamierzonych, negatywnych skutków. Jak zauważają W. Morawski i K. Lasiński-Sulecki, interpretacja, w ramach której przesłanka ta miałaby wynikać właśnie z tego orzecznictwa, może mieć rezultat nieprzewidziany przez powołujące się na nią podmioty. Orzecznictwo TSUE dotyczy bowiem niezgodności pomiędzy prawem krajowym a europejskim. Pobór podatku niezgodnie z prawem krajowym nie jest już poddany kognicji TSUE. A zatem, jeżeli ograniczenie zwrotu nadpłaty wynikające z przesłanki zubożenia miałoby wynikać właśnie ze standardów unijnych, to wówczas powstaje pytanie, czy miałoby ono również znaleźć zastosowanie do niezgodności poboru podatku z prawem krajowym. Trudno znaleźć podstawę prawną dla takiego wniosku,

⁶⁵¹ „Otóż TSUE zawsze odpowiadał na pytanie, czy istniejące w systemie prawnym danego państwa ograniczenia są dopuszczalne. A zatem takie ograniczenie musi istnieć, żeby TSUE je oceniał. W Polsce – co trzeba powtórzyć – przepisy prawa takiego ograniczenia nie zawierają. Wniosek, że one istnieją, został wyprowadzony z wyroków TSUE, które dopuszczały ich wprowadzenie, zawsze traktując wszelkie ograniczenia zwrotu jako wyjątek od zasady” (K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Nadpłata akcyzy...*, s. 32–38). „SA zdaje się pomijać orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (szczególnie tezy wynikające z wyroku z 27.3.1980 r. w sprawie 61/79 Denavit Italiano Srl. oraz wyroku z 27.5.1981 r. w sprawach połączonych 142 i 143/80 Essevi SpA oraz Carlo Salengo), które jasno wskazuje, iż dopuszczalność odmowy zwrotu ze względu na bezpodstawne wzbogacenie powinna wynikać bezpośrednio z precyzyjnych norm prawa krajowego” (Ł. Pamuła, *Uzależnienie zwrotu nadpłaty od poniesienia ciężaru ekonomicznego opodatkowania również w VAT*, MoPod. 2019, nr 6, Legalis).

⁶⁵² Można tu wskazać chociażby zdanie M. Popławskiego: „Nadużycie prawa można potwierdzić, wskazując, iż wypłata nadpłaty podmiotowi, który nie jest zubożony, spowoduje naruszenie art. 1 Konstytucji RP w związku ze złamaniem nakazu, aby wszelkie świadczenia pochodzące z zasobów publicznych znajdowały uzasadnienie w potrzebie realizacji określonych celów mających oparcie w Konstytucji RP. [...] Potwierdzenie zasadności tego twierdzenia można znaleźć w prawie unijnym, a przede wszystkim w zasadach wyartykułowanych przez ETS” (M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe...*, s. 136).

a jeszcze trudniej jest zrozumieć, z jakich powodów przesłanka zubożenia miałaby być prawnie relewantna w przypadku poboru podatku niezgodnie z prawem europejskim, zaś w przypadku niezgodności z prawem krajowym już nie. Wniosek o takim zróżnicowaniu jest naturalną konsekwencją tego, że TSUE może się zajmować jedynie niezgodnością poboru podatku z prawem europejskim⁶⁵³.

Podsumowując, przedstawiciele doktryny prezentując pogląd o prawotwórczym charakterze interpretacji nadającej przesłance zubożenia znaczenie prawne opierają się przed wszystkim na literalnym brzmieniu art. 72 o.p. Oparcie takiego stanowiska na prymacie wykładni językowej sprawia jednak, co wynika z rozważań z pierwszego rozdziału rozprawy, że nie można go uznać za przekonujący.

6.2. Prawna relewantność przesłanki zubożenia a brak odpowiedzialności Skarbu Państwa za podatki pobrane bez podstawy prawnej

M. Gizicki, krytykując omawiany w rozprawie wariant interpretacyjny, twierdzi, że jego rezultatem jest stan prawny, w którym ani podatnikowi formalnemu, ani podatnikowi ekonomicznemu nie przysługuje skuteczny środek prawny do dochodzenia nadpłaty. To z kolei oznacza, że ostatecznym beneficjentem nadpłaty jest Skarb Państwa, który niejednokrotnie może być odpowiedzialny za jej powstanie, np. poprzez delikt normatywny. Autor ten dokonuje nieco rozbudowanej analizy możliwości dochodzenia roszczeń cywilnoprawnych przez podatnika ekonomicznego z tytułu nadpłaty. Na wstępie stwierdza, że praktyka sądów powszechnych wskazuje na możliwość dochodzenia świadczenia nienależnego skorelowanego z nadpłatą jedynie w sytuacji, gdy umowa pomiędzy stronami do elementów ceny wprost zalicza nienależny bądź zawyżony podatek. Lecz następnie uznaje, iż przerzucenie ciężaru ekonomicznego podatku powinno skutkować możliwością dochodzenia roszczenia restytucyjnego przez podmiot zubożony bezpośrednio od Skarbu Państwa. W dalszej części zauważa, że ze Skarbem Państwa nie łączy takiego podmiotu żaden stosunek cywilnoprawny. I nawet przy uznaniu powstania takiego roszczenia w praktyce może wystąpić wiele czynników, które uniemożliwią jego dochodzenie. W tym zakresie wymienia: możliwość uzyskania wiedzy o prawomocnej odmowie zwrotu nadpłaty podatnikowi formalnemu (dopiero taki akt, jego zdaniem, skutkuje możliwością dochodzenia

⁶⁵³ K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Glosa...*, s. 53.

roszczenia restytucyjnego od Skarbu Państwa); przedawnienie roszczenia, które nie uwzględnia prowadzenia sporu na gruncie podatkowym; zagadnienie związane z ciężarem dowodu, które zgodnie z orzecznictwem powinno ciążyć na organie administracji publicznej; oraz fakt, że faktycznie zubożonych może być wiele podmiotów, na które został przerzucony ciężar części podatku⁶⁵⁴.

Całkiem inny pogląd dotyczący tego zagadnienia przedstawia M. Popławski. Podatnikowi ekonomicznemu *de lege lata* miałyby przysługiwać roszczenie cywilnoprawne wywiedzione z ustawy o cenach⁶⁵⁵ lub k.c. Odnosząc się do przepisów o świadczeniu nienależnym, autor ten stwierdza: „W przypadku uznania, że podatek uiszczony przez konsumenta był nienależny, gdyż np. został pobrany sprzecznie z przepisami prawa unijnego lub podatkowego, można uznać to świadczenie za nienależne, jeżeli było wliczone w cenę określonego towaru. W takiej sytuacji, również jeśli konsument skorzysta z tego uprawnienia, podatnik podatku akcyzowego będzie ponosił ciężar ekonomiczny tego świadczenia. Powinien więc móc domagać się otrzymania nadpłaty jako podatnik, który poniósł jednocześnie ciężar ekonomiczny danego świadczenia”⁶⁵⁶. Następnie zauważa, że ewentualny brak możliwości dochodzenia roszczenia z bezpodstawnego wzbogacenia od podatnika formalnego powinien skutkować możliwością wysunięcia takiego roszczenia wobec Skarbu Państwa⁶⁵⁷. Nie wiadomo jednak, czy wniosek ten ma charakter *de lege lata*, czy *de lege ferenda*⁶⁵⁸.

Z kolei według M. Ślifirczyka, nawet skuteczne dochodzenie od państwa przez podatnika formalnego roszczeń cywilnoprawnych nie będzie oznaczało braku negatywnego wpływu na jego sytuację prawną przy relewantności przesłanki zubożenia. Procedura

⁶⁵⁴ M. Gizicki, *Koncepcja bezpodstawnego wzbogacenia...*, s. 91–93.

⁶⁵⁵ M. Popławski analizuje pod tym kątem nieobowiązującą już ustawę z 5.07.2001 r. o cenach.

⁶⁵⁶ M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe...*, s. 142–143.

⁶⁵⁷ *Ibidem*.

⁶⁵⁸ „W przypadku uznania, że konsument nie będzie mógł domagać się od podatnika odzyskania zwrotu nienależnie zapłaconego podatku, powinien mieć możliwość dochodzenia tej należności od Skarbu Państwa, na podstawie regulacji bezpodstawnego wzbogacenia zawartych w kodeksie cywilnym. Zgodnie bowiem z orzeczeniem TSUE państwo członkowskie może nie uwzględniać wniosku o zwrot nienależnie zapłaconego podatku złożonego przez nabywcę niebędącego podatnikiem, na którego przerzucono ciężar ekonomiczny tego podatku, jeżeli podmiot, który ostatecznie ponosi ciężar podatku, może na gruncie prawa krajowego wystąpić z powództwem cywilnoprawnym wobec podatnika o zwrot nienależnego świadczenia i uzyskanie tego zwrotu nie jest praktycznie niemożliwe lub nadmiernie utrudnione” (M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe...*, s. 143–144).

podatkowa dla podatnika formalnego jest bowiem dogodniejsza z następujących względów. Powództwo przed sądem cywilnym jest związane z koniecznością uiszczenia opłat sądowych. Rozkład ciężaru dowodowego jest ponadto korzystniejszy dla podatnika w ramach procedury podatkowej. Odmienne jest również oprocentowanie dochodzonych należności. Jak konkluduje M. Ślifirczyk: „Pozycja podatnika ulega poważnemu osłabieniu, czemu towarzyszyć może spadek zaufania do władzy państwowej”⁶⁵⁹.

Natomiast W. Morawski, polemizując ze stanowiskiem wyrażonym w wyroku TK z 6.03.2002 r., P 7/00, w którym przyjęto, że Konstytucja gwarantuje zwrot nadpłaty jedynie podmiotowi zubożonemu, podnosi, iż uznanie toku rozumowania prezentowanego w tym orzeczeniu skutkowałoby stanem prawnym, w którym podatek pobrany niezgodnie z Konstytucją (przed stwierdzeniem niezgodności podstawy prawnej jego nałożenia przez Trybunał za niekonstytucyjny) byłby – z perspektywy podatnika – podatkiem należnym. Dalej autor ten wskazuje, że orzeczenie TK, które stwierdzałoby niezgodność z Konstytucją podstawy prawnej pobrania podatku, nie wywołałoby w istocie dla podatnika żadnych skutków prawnych. W. Morawski twierdzi, że „rolą TK w sferze prawa podatkowego byłoby poniekąd legalizowanie zaistniałego przed wydaniem wyroku »bezprawia«, tj. przepisów pozostających w sprzeczności z Konstytucją”⁶⁶⁰. Jego zdaniem, rezultat przyjętej przez TK interpretacji byłby zatem absurdalny. Prowadziłby bowiem do stanu, w którym państwo nie ponosiłoby odpowiedzialności za swoje niekonstytucyjne działania. To z kolei skutkowałoby iluzorycznością sprawowanej przez Trybunał kontroli konstytucyjności prawa.

Do tego TK przyjął w omawianym wyroku założenie o każdorazowej przeczucalności ciężaru ekonomicznego w przypadku podatków pośrednich. Zdaniem W. Morawskiego, jest

⁶⁵⁹ M. Ślifirczyk, *Instytucja nadpłaty...*, s. 12.

⁶⁶⁰ W. Morawski, *Zwrot podatku...*, s. 26.

to zbyt daleko posunięta generalizacją⁶⁶¹. Taki pogląd stoi ponadto w sprzeczności z orzecnictwem TSUE⁶⁶².

Autor ten zwraca również uwagę na kolejny interesujący skutek przyjęcia takiego wariantu interpretacyjnego instytucji nadpłaty: „Trybunał przekazał MF jasny sygnał, że ze strony TK nie spotkają Ministra Finansów żadne negatywne skutki budżetowe w sytuacji, gdy złamie Konstytucję RP w zakresie podatków pośrednich. Niestety Minister Finansów uwierzył w to i nie podjął żadnych działań, które zmierzałyby do normatywnego wyważenia interesów zarówno podatników, którzy zapłacili nielegalnie nałożony podatek i ewentualnie przerzucili go na nabywcę towarów i usług, jak i interesów budżetowych. Było to szczególnie niebezpieczne w kontekście akcesji Polski do Wspólnoty”⁶⁶³. Podobny skutek takiej interpretacji został wskazany przez B. Brzezińskiego, jednak w odniesieniu do uchwały NSA, I GPS 1/11: „Resort finansów uzyskał pewność, że nie musi na przyszłość przejmować się niezgodnością prawa krajowego z prawem unijnym, nie musi rozbudowywać ani usprawniać działania służb legislacyjnych i może do końca lekceważyć wszystkie kierowane doń ostrzeżenia w tym zakresie. Ustawa ostatecznie – NIC nie znaczy”⁶⁶⁴.

W. Morawski odnosi się także do pytania prawnego NSA w sprawie I FSK 240/08⁶⁶⁵, skierowanego do TK. Poczynione przez niego spostrzeżenia trafnie obrazują, że problematyka związana z przesłanką zubożenia w instytucji nadpłaty jest wielowątkowa, zaś próba wywodzenia konieczności uregulowania tej przesłanki⁶⁶⁶ z zasady sprawiedliwości społecznej wyrażonej w art. 2 Konstytucji wymaga szczegółowej analizy, również z perspektywy

⁶⁶¹ Analogiczny pogląd jest prezentowany przez M. Ignasiak: „Tak generalnie sformułowane stanowisko TK nie zasługuje na poparcie nawet na gruncie podatku akcyzowego, gdzie wielokrotnie wprowadzenie akcyzy lub jej podwyższenie nie powodowało automatycznie odpowiedniego podwyższenia ceny oferowanego produktu lub usługi, ale akcyza ta całkowicie lub w jakiejś części była ciężarem ponoszonym przez producenta/usługodawcę, którego zyski odpowiednio malały lub który zaczynał nawet ponosić straty (czyli płacił akcyzę kosztem swojego majątku). Działo się tak z różnych powodów, np. politycznych nacisków w kierunku podwyższenia cen produktów strategicznych czy też z obawy przed brakiem akceptacji podwyżki ze strony konsumentów. W takiej sytuacji trudno doprawdy uznać, iż to podatnik akcyzy, a nie konsument został zubożony na rzecz Skarbu Państwa” (M. Ignasiak, *Nadpłata podatku...*, s. 44).

⁶⁶² W. Morawski, *Zwrot podatku...*, s. 24–32.

⁶⁶³ *Ibidem*.

⁶⁶⁴ B. Brzeziński, *Komentarz do uchwały...*, s. 420.

⁶⁶⁵ Przedmiotowe pytanie prawne zostanie omówione w dalszej części rozprawy. W skrócie można wskazać, że w tym pytaniu NSA przedstawił wątpliwość, zgodnie z którą brak uregulowania w art. 72 o.p. przesłanki zubożenia może być zaniechaniem prawodawczym.

⁶⁶⁶ Na tę zasadę konstytucyjną powoływał się NSA we wspomnianym pytaniu prawnym.

odpowiedzialności państwa za działania bezprawne. Nie może ona być skupiona jedynie na rozważaniach dotyczących aspektu wzbogacenia się podatnika wskutek uzyskania zwrotu nadpłaty, z tytułu której nie poniósł on ciężaru ekonomicznego.

Autor ten zwraca zatem uwagę na fakt, że przez pryzmat przedmiotowej zasady należałoby ocenić sytuację, gdy wskutek własnego bezprawnego działania (choćby nałożenia podatku pośredniego niezgodnie z prawem europejskim) państwo nie poniesie konsekwencji własnych działań. Wynika to z faktu, że poprzez zasadę wyrażoną w art. 2 Konstytucji miałby być chroniony podmiot – w analizowanej sytuacji jest to państwo – który dopuścił się działania bezprawnego. Jak stwierdza dalej W. Morawski: „Mamy więc do czynienia z sytuacją, gdy naprzeciwko siebie stoją dwa podmioty, z których jeden dopuścił się bezprawia i osiągnął korzyść majątkową kosztem drugiego podmiotu, którego postępowaniu absolutnie niczego zarzucić nie można. Żądania zwrotu bezprawnie uzyskanej korzyści majątkowej nie można – według standardów nawet potocznego rozumienia sprawiedliwości – traktować jako niesprawiedliwego. Co więcej – brak zwrotu takiej korzyści musi być uznany za naruszający elementarne zasady sprawiedliwości”⁶⁶⁷.

Tak daleko idący zarzut W. Morawskiego co do analizowanego wariantu interpretacyjnego wymaga rozważenia także roszczeń na gruncie cywilnoprawnym, które mogą być kierowane przeciwko państwu z tytułu działań cechujących się bezprawnością. Co oczywiste, brak wystąpienia lub możliwości skutecznego dochodzenia takich roszczeń będzie skutkowało wnioskiem zaprezentowanym przez tego autora. Rezultatem powstania takiego stanu prawnego, chętnie wskazywanym przez zwolenników przesłanki zubożenia *de lega lata* lub *de lege ferenda* w instytucji nadpłaty, byłoby naruszenie art. 2 Konstytucji, który wymaga uregulowania odpowiedzialności państwa za działania bezprawne⁶⁶⁸. Powyższy stan prawny mógłby prowadzić również do naruszenia art. 77 Konstytucji. Szkoda w rozumieniu tego przepisu jest interpretowana jako „każdy uszczerbek w prawnie chronionych dobrach danego podmiotu, zarówno o charakterze majątkowym, jak i niemajątkowym”⁶⁶⁹.

Analizowany w niniejszej rozprawie wariant interpretacyjny *prima facie* nie jest niezgodny z tym przepisem. W przypadku przerzucenia ciężaru ekonomicznego podatku,

⁶⁶⁷ W. Morawski, *Zwrot podatku...*, s. 30.

⁶⁶⁸ B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej...*, Legalis, art. 2, pkt 2.

⁶⁶⁹ Wyrok TK z 4.12.2001 r., SK 18/00, OTK 2001, nr 8, poz. 256.

który był odprowadzony bez podstawy prawnej, podatnik nie poniósł szkody w powyższym rozumieniu⁶⁷⁰. Należy jednak zauważyć, że taka szkoda zostanie poniesiona przez podatnika ekonomicznego. A zatem stan prawny, w którym państwo nie będzie odpowiadało wobec żadnego podmiotu za wprowadzenie podatków w sposób bezprawny, będzie prowadził do naruszenia tej regulacji. Podatnik ekonomiczny bowiem takiej szkody doznał, a państwo z tego tytułu odpowiedzialności *de lege lata* nie poniesie⁶⁷¹.

W. Morawski krytykuje również ten wniosek interpretacyjny, twierdząc, że jego przyjęcie skutkowałoby naruszeniem zasady sądowej kontroli działań administracji. Jest to poprzedzone następującym tokiem rozumowania. Podatnik, u którego powstała nadpłata, nieponoszący jej ciężaru ekonomicznego, miałby prawną możliwość złożenia skargi do sądu administracyjnego. Niemniej ewentualne orzeczenie uchylające decyzję organu podatkowego, a więc korzystne dla niego, nie skutkowałoby jakimkolwiek pozytywnym z jego punktu widzenia efektem finansowym. Nie mógłby on bowiem uzyskać zwrotu nadpłaty, której ciężaru ekonomicznego nie poniósł. Co więcej, wydaje się, że mogłoby dojść do stanu, w którym organy byłyby niejako „zachęcone” do nadawania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzjom nieostatecznym. W. Morawski wskazuje w ramach tego zagadnienia: „Dodatkowo organy podatkowe straciłyby w znacznym stopniu motywację do przestrzegania prawa w wypadku pobierania podatków pośrednich. Wystarczyłoby bowiem, aby decyzji nieostatecznej został nadany rygor natychmiastowej wykonalności albo nie nastąpiło wstrzymanie wykonania decyzji ostatecznej na podstawie art. 239f o.p., żeby organ nie poniósł negatywnych konsekwencji naruszenia prawa”⁶⁷².

Powyższy argument nawiązuje w pewien sposób do poprzedniego. Można w nim dostrzec, że W. Morawski dalej przyjmuje kategoryczne założenie o braku odpowiedzialności państwa za tego rodzaju nadpłaty przy tym wariancie interpretacyjnym. Wskazany negatywny efekt zmniejsza ewentualna możliwość skutecznego dochodzenia roszczeń cywilnoprawnych, gdyż państwo może być podmiotem zobowiązanym do zwrotu takiej nadpłaty na gruncie

⁶⁷⁰ To stwierdzenie jest pewnym skrótem myślowym, ponieważ taka szkoda może wystąpić np. wskutek spadku zysku ze sprzedaży z powodu wzrostu cen produktów i usług. Taki wniosek wynika chociażby z orzecznictwa TSUE, które będzie omówione w dalszej części rozprawy.

⁶⁷¹ Zagadnienie naruszenia norm konstytucyjnych poprzez stan prawny, w którym państwo nie jest zobowiązane do zwrotu nadpłat i w którym ciężar ekonomiczny podatku nie został poniesiony przez podatnika formalnego, zostanie rozwinięte w następnym rozdziale rozprawy.

⁶⁷² W. Morawski, *Zwrot podatku...*, s. 24–32.

cywilnoprawnym. Wynika z tego, że nie byłoby wówczas *de lege lata* poprawne stwierdzenie o braku ponoszenia przez organy podatkowe negatywnych konsekwencji poboru podatków pośrednich bez podstawy prawnej. Niemniej z następnego rozdziału rozprawy będzie wynikało, że w praktyce przed sądami powszechnymi podatnicy formalni nie próbują dochodzić takich roszczeń. Jedynie podatnicy ekonomiczni sporadycznie starają się o zwrot świadczenia nienależnego w wysokości nadpłaty od podatników formalnych. Przyczyn takiego stanu może być wiele. Ich dokładne rozpatrzenie wymagałoby dokonania szczegółowych analiz, które nie byłyby badaniami z zakresu nauk prawnych. Z tego powodu należy tu poprzestać jedynie na wskazaniu ich potencjalnych przyczyn, z równoczesnym zaznaczeniem, że mogą one być obarczone błędem. Przyczyny te są następujące:

- Podatnicy formalni próbują dochodzić nadpłaty na gruncie postępowania podatkowego, ponieważ z ich perspektywy jest to droga najwłaściwsza. Nadpłata jest uregulowana przepisami prawa podatkowego, a zatem dla podatnika może być oczywiste, że ta procedura jest odpowiednia. Jak zostało przedstawione wyżej, w judykaturze występuje spór co do istotności przesłanki zubożenia w nadpłacie. Wiele składów orzeczniczych uchylało decyzje organów podatkowych odmawiających stwierdzenia nadpłaty z powodu braku wystąpienia zubożenia po stronie podatnika⁶⁷³.

- Dochodzenie roszczeń cywilnoprawnych związanych z nadpłatą, z tytułu której podatnik nie poniósł ciężaru ekonomicznego, jest obarczone wieloma wątpliwościami. Zagadnienie występowania takich roszczeń – jak zostało wskazane wyżej i będzie analizowane w dalszej części rozprawy – nie jest pewne. Doktryna prawa cywilnego nie analizuje co do zasady norm cywilnoprawnych pod kątem ich powiązania z prawem podatkowym, a konkretnie w zakresie nadpłaty. Podatnicy oraz ich profesjonalni pełnomocnicy mogą korzystać jedynie z kazuistycznych orzeczeń sądów powszechnych⁶⁷⁴.

⁶⁷³ Powyższe twierdzenie jest daleko posuniętym uproszczeniem. Mimo że zagadnienie to będzie omawiane w następnym rozdziale rozprawy, należy zaznaczyć, iż chociażby w ramach akcyzy od energii elektrycznej składy sądów administracyjnych są związane uchwałą NSA z 22.6.2011 r., I GPS 1/11. Zgodnie z tą uchwałą, nie jest nadpłatą kwota podatku akcyzowego zapłaconą z tytułu sprzedaży energii elektrycznej, jeżeli podmiot ją uiszczający nie poniósł z tego tytułu uszczerbku ekonomicznego.

⁶⁷⁴ Orzeczenia te zostaną przeanalizowane w dalszej części rozprawy.

- W tym przypadku podatnik może postrzegać procedurę podatkową jako znacznie szybszą⁶⁷⁵, gdyż, po pierwsze, stwierdzenie nadpłaty niejednokrotnie nie wymaga nawet wydania decyzji przez organ podatkowy. Podatnik składa wniosek o jej stwierdzenie i jeżeli był obowiązany do złożenia deklaracji podatkowej, dokonuje jej równoczesnej korekty. Zgodnie z art. 75 § 4 o.p., jeżeli korekta nie budzi wątpliwości organu podatkowego, zwraca on nadpłatę bez wydawania decyzji. Po drugie, można zaryzykować stwierdzenie, że dochodzenie nadpłaty przed organami podatkowymi może się wydawać podatnikowi znacznie szybsze niż próba dochodzenia roszczeń przed sądem powszechnym.

- Z kolei podatnicy ekonomiczni – mogący ewentualnie dochodzić roszczeń cywilnoprawnych – z powodu braku opracowań doktrynalnych oraz niewielu orzeczeń sądów powszechnych, z których nie sposób wywodzić reguł dotyczących interpretacji przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu oraz o świadczeniu nienależnym przy jego korelacji z nadpłatą, nie mogą być w żadnym stopniu pewni swojej sytuacji prawnej.

- Prawdopodobnie duża liczba podatników ekonomicznych – nawet w przypadku powszechnej praktyki dochodzenia tego rodzaju roszczeń – nie byłaby tym zainteresowana. W przypadku sprzedaży usług lub produktów wielu konsumentom kwota wynikająca z nadpłaty może być dla pojedynczego konsumenta niewielka⁶⁷⁶.

Należy zaznaczyć, że powyższe przemyślenia nie pretendują do rzetelnej analizy przyczyn dotyczących rzadkiego dochodzenia tego typu roszczeń przed sądami powszechnymi. Wykazanie, że *de lege lata* przesłanka zubożenia przy nadpłacie nie powoduje, iż tego rodzaju nadpłat nie można dochodzić na gruncie żadnej procedury (możliwa jest wówczas np. droga cywilnoprawna), nie pozwoli zatem w pełni skutecznie obalić wniosku zaprezentowanego przez W. Morawskiego dotyczącego zmniejszenia motywacji organów podatkowych do przestrzegania prawa. Nawet możliwość skutecznego dochodzenia roszczeń cywilnoprawnych, czy to przez podatnika ekonomicznego, czy też formalnego, nie skutkuje tym, że takie roszczenia będą często dochodzone. Brak stwierdzenia nadpłaty na gruncie procedury podatkowej będzie dla wielu podatników zakończeniem

⁶⁷⁵ Na prostotę oraz mniejsze skomplikowanie procedury zwrotu nadpłaty w porównaniu z dochodzeniem roszczeń cywilnoprawnych przed sądem powszechnym wskazuje m.in. G. Borkowski, *Jak rozumieć nadpłatę...*, s. 126.

⁶⁷⁶ Opinia Rzecznika Generalnego Mancini z 27.09.1983 r., do sprawy Amministrazione delle Finanze dello Stato vs SpA San Giorgio (C-199/82), s. 3627.

jakichkolwiek sporów jej dotyczących z administracją podatkową. Wówczas zasadne będzie twierdzenie, że organy podatkowe najczęściej nie ponoszą negatywnych konsekwencji niewłaściwego określania zobowiązań podatkowych w podatkach pośrednich. Argument ten jest niezwykle ważny w dyskusji dotyczącej analizowanego wariantu interpretacyjnego. Co więcej, zachowałby on również aktualność w sytuacji, gdyby przesłanka zubożenia została wyrażona *expressis verbis* w ramach przepisów dotyczących nadpłaty.

Podsumowując, przedstawiciele doktryny w celu obalenia lub poparcia poglądu odnośnie prawnej relewantności przesłanki zubożenia starają się przeprowadzać analizę dotyczącą możliwości dochodzenia roszczeń cywilnoprawnych przez podatników ekonomicznych. Znamienne jest jednak to, że w zależności od aprobowanego przez nich wariantu interpretacyjnego nadpłaty, dochodzą do odmiennych wniosków co do tych roszczeń. Natomiast brak jakiegokolwiek środka prawnego prowadzącego do zwrotu tego rodzaju nadpłat z całą pewnością prowadziłby do naruszenia przez omawiany wariant art. 2 Konstytucji. Nie do pogodzenia bowiem z tą normą byłaby sytuacja, w której państwo nie będzie odpowiadało za pewne rodzaje nadpłat.

6.3. Niezgodność przesłanki zubożenia w nadpłacie z prawem europejskim

Doktryna prezentuje również pogląd o niezgodności przesłanki zubożenia w nadpłacie podatkowej z prawem europejskim⁶⁷⁷. Naruszenie to przejawia się w tym, że polskie prawo podatkowe nie wprowadza obowiązku udowodnienia przez organy podatkowe przerzucenia podatku przez podatnika. Podobną opinię w tej kwestii wyraża M. Kielbowski, który wskazuje, że w obecnym stanie prawnym organy podatkowe nie dysponują odpowiednimi narzędziami umożliwiającymi analizę *ad casum* przerzucenia podatku oraz weryfikację, „jaki procent” podatku został przerzucony na nabywcę. M. Kielbowski twierdzi także, że duża trudność może sprawiać organom konieczność oceny wielu czynników, które byłyby konieczne w takim postępowaniu dowodowym. Przykładowo, autor ten wymienia wszystkie

⁶⁷⁷ Jedynie pokrótce w tym miejscu, gdyż zagadnienie to zostanie szerzej przedstawione w dalszej części rozprawy, trzeba zaznaczyć, że dorobek wypracowany przez TSUE wskazuje, jakie przesłanki muszą być spełnione, aby uzależnienie zwrotu nadpłaty od poniesienia ciężaru ekonomicznego podatku nie naruszało prawa UE. Zgodnie z jedną z tych przesłanek, państwo członkowskie nie może przyjąć domniemania każdorazowego przerzucenia ciężaru ekonomicznego w podatkach pośrednich.

składniki ceny czy też wysokość stosowanych przez podatnika marż⁶⁷⁸. Wydaje się, że w przeciwieństwie do W. Morawskiego, nie wskazuje trudności natury prawnej, lecz technicznej. Nawet przepis nakładający na organy całkowity ciężar dowodowy co do kwestii przerzucenia podatku w instytucji nadpłaty nie sprawi bowiem, że trudności wypunktowane przez M. Kielbowskiego zostaną rozwiązane. Krytyka związana z brakiem podstawy prawnej, w której zostałby nałożony stosowny obowiązek, w zasadzie została obalona przez W. Morawskiego i K. Lasińskiego-Suleckiego⁶⁷⁹. Organy podatkowe, pomimo braku wyraźnej podstawy prawnej, *de lege lata* mają obowiązek udowodnienia podatnikowi przerzucenia ciężaru ekonomicznego podatku w każdym przypadku. Wniosek taki wynika z zasady prawdy obiektywnej uregulowanej w o.p. Samodzielną podstawą do stwierdzenia takiego obowiązku organów podatkowych może być również orzecznictwo TSUE⁶⁸⁰.

Zasada prawdy obiektywnej, do której odwołują się wymienieni autorzy, została uregulowana w art. 122 o.p. W judykaturze ugruntowany jest pogląd, zgodnie z którym ciężar dowodowy nie spoczywa wyłącznie na organie podatkowym. Podatnik powinien współdziałać z organem podczas zbierania oraz rozpatrywania materiału dowodowego. Po stronie podatnika obowiązek ten miałby polegać głównie na wskazywaniu dowodów na poparcie jego twierdzeń⁶⁸¹. Prezentowane jest również stanowisko sprowadzające wspomniany wyżej obowiązek podatnika do faktów, które są znane wyłącznie jemu samemu⁶⁸².

⁶⁷⁸ M. Kielbowski, *Zwrot nienależnie pobranej akcyzy...*, s. 50.

⁶⁷⁹ K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Nadpłata akcyzy...*, s. 35.

⁶⁸⁰ „W ordynacji podatkowej sformułowano zasadę prawdy obiektywnej, zgodnie z którą zadaniem organu podatkowego jest ustalenie wszelkich istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy okoliczności faktycznych. Nawet gdyby zasada ta nie była wyrażona w polskim porządku prawnym, jej źródłem na gruncie spraw dotyczących nadpłaty akcyzy byłoby orzecznictwo TSUE, który konsekwentnie twierdzi, że organy podatkowe państwa członkowskiego, które odmawiają zwrotu podatku konsumpcyjnego pobranego z naruszeniem prawa unijnego, muszą wykazać, iż podatnik przeniósł ekonomiczny ciężar tego podatku na nabywcę towaru. Trybunał Sprawiedliwości UE wyłącza tu możliwość stosowania jakichkolwiek domniemań przeniesienia ekonomicznego ciężaru podatku. Nie pozwala również na przyjęcie, że do przeniesienia tego ciężaru doszło, gdyż wymagają tego przepisy prawa, nawet jeśli naruszenie tych wymogów podlegało sankcji” (K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Nadpłata akcyzy...*, s. 35). Podobne stanowisko w: M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe...*, s. 132, 152–155.

⁶⁸¹ Wyrok NSA z 3.03.2008 r., I FSK 220/07, LEX nr 465773.

⁶⁸² Wyrok NSA z 6.02.2008 r., II FSK 1671/06, ONSAiWSA 2009, nr 1, poz. 7.

Niekiedy jednak orzecznictwo przyjmuje, że na gruncie postępowania podatkowego ciężar dowodu jest uregulowany w ramach art. 6 k.c.⁶⁸³ Wywodzenie obowiązku udowodnienia przez organ podatkowy przerzucenia ciężaru ekonomicznego podatku nie może być zatem oparte jedynie na art. 122 o.p. Konieczna jest w tym przypadku prounijna wykładnia powyższego przepisu, a następnie przepisów regulujących zagadnienia związane z dowodami na gruncie prawa podatkowego.

Przy czym sądownictwo administracyjne przedstawia także pogląd o braku konieczności powoływania przed organami biegłego w celu udowodnienia podatnikowi przerzucenia ciężaru ekonomicznego podatku⁶⁸⁴. Judykatura prezentuje również odmienne stanowisko co do tego zagadnienia⁶⁸⁵. Także zdaniem doktryny odmowa stwierdzenia czy też zwrotu nadpłaty wymaga uprzedniego powołania w sprawie biegłego. Organ podatkowy nie ma na tyle specjalistycznej wiedzy, aby dokonać analizy ekonomicznej przerzucenia ciężaru podatku na podmiot trzeci⁶⁸⁶.

Niezmiernie istotne jest spostrzeżenie odnośnie do korzystania przez polskie sądownictwo administracyjne w ramach tego zagadnienia z dorobku TSUE. Mając bowiem na uwadze dorobek prawa europejskiego, judykatura dostrzega konieczność udowodnienia podatnikowi przerzucenia ciężaru podatku. Przedstawiony wyżej wywód dotyczący poglądów wyrażanych w naukach ekonomicznych w kwestii przeczucalności podatku przemawia za stwierdzeniem konieczności zbadania w ramach uszczerbku ekonomicznego dwóch kwestii: faktycznego zwiększenia ceny o wysokość podatku oraz innych negatywnych skutków ekonomicznych związanych ze wzrostem cen, jak np. spadku popytu na oferowany produkt lub usługę. Z przedstawionego w dalszej części rozprawy orzecznictwa Trybunału będzie wynikało, że nie ma żadnych przeciwwskazań, aby wyrównanie szkody związanej z przerzuceniem podatku odbywało się w drodze samej procedury cywilnoprawnej⁶⁸⁷.

⁶⁸³ Wyrok NSA w Szczecinie z 24.07.2002 r., SA/Sz 1508/01, Glosa 2003, nr 3, s. 34.

⁶⁸⁴ Wyrok NSA z 29.07.2022 r., I GSK 2991/18, LEX nr 3403760; wyrok NSA z 10.04.2018 r., I GSK 529/16, LEX nr 2497196; wyrok NSA z 15.09.2017 r., I GSK 1265/15, LEX nr 2374119; wyrok WSA w Opolu z 21.08.2013 r., I SA/Op 296/13, LEX nr 1373255.

⁶⁸⁵ Wyrok NSA z 26.09.2018 r., I GSK 231/15, LEX nr 2573168.

⁶⁸⁶ B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Zubożenie podatnika...*, s. 24.

⁶⁸⁷ Wyrok TS z 10.04.2008 r., Bezpodstawne wzbogacenie jako podstawa do odmowy zwrotu podatku pobranego z naruszeniem przepisów wspólnotowych. Bezpośrednia skuteczność przepisów prawa wspólnotowego, C-309/06, ZOTSiS 2008, nr 4A, poz. I-2283, pkt 59.

Chociażby spadek popytu prowadzący do zmniejszenia zysków podatnika będzie przecież skutkował wystąpieniem szkody w sensie cywilistycznym.

Powstaje jednak pytanie, czy wskazane wyżej dwie kwestie mogą być rozdzielone na odrębne procedury. Przy założeniu, że w ramach postępowania podatkowego należałoby również badać wpływ spadku popytu na wysokość zysku, trzeba się zgodzić z wnioskiem prezentowanym przez B. Brzezińskiego, K. Lasińskiego-Suleckiego i W. Morawskiego odnośnie do konieczności powoływania biegłego⁶⁸⁸. Przedmiotowy wpływ wymaga bowiem dokonania odpowiedniej analizy ekonomicznej, opartej na wiedzy specjalistycznej.

Odmienny wniosek, zgodnie z którym w drodze procedury podatkowej organy powinny udowodnić jedynie faktyczne przerzucenie podatku na podmiot trzeci, lecz nie są w niej badane inne negatywne efekty ekonomiczne, może skłaniać ku stanowisku o braku konieczności powoływania biegłego. W takim ujęciu można próbować twierdzić, że w przypadku prostych spraw, w których przerzucenie wysokości podatku byłoby ewidentne, wystarczyłaby analiza ekonomiczna przedstawiona przez organ podatkowy. Brak konieczności powoływania biegłego byłby pewnym wyjątkiem, bardzo rzadko stosowanym. Niemniej powyższy wniosek, oparty przecież także na orzecznictwie sądów administracyjnych, wydaje się nieprawidłowy. Można wprowadzić przywoływać przykłady potencjalnie łatwego stwierdzenia przerzucenia podatku, jak np. zwiększenie wysokości kwoty podatku pośredniego przez ustawodawcę i proporcjonalny wzrost ceny towaru lub usługi, na które nałożony jest konkretny podatek, lecz należy pamiętać, że ta łatwość ich wykazania wcale nie jest taka prosta. Wzrost ceny towaru z uwagi na zwiększenie bądź nałożenie podatku może być spowodowany tym zdarzeniem, ale może też być następstwem wielu innych czynników ekonomicznych, np. zwiększenia popytu na dany produkt lub usługę. W ramach analizy ekonomicznej należałoby zatem dokonać chociażby zbadania rynku, które wykluczyłoby wpływ innych zmiennych ekonomicznych na wzrost ceny w danym momencie czasowym. Trudno zatem dojść do przekonania o poprawności takich analiz dokonywanych jedynie przez organ podatkowy. Badanie rynku z całą pewnością wymaga specjalnej wiedzy, którą organy orzekające nie dysponują. Wobec powyższego, nie można poprzeć poglądu wyrażonego w niektórych orzeczeniach NSA, zgodnie z którym przerzucenie ciężaru podatku nie w każdym przypadku wymaga udziału w sprawie biegłego.

⁶⁸⁸ B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Zubożenie podatnika...*, s. 26.

Należy przy tym dodać, że istnieją orzeczenia sądów administracyjnych, w których wyrażono pogląd wprost niezgodny z orzecznictwem TSUE, przyjmując domniemanie przerzucenia podatku pośredniego. Judykatura próbowała w tym zakresie podnosić m.in. argumentację sprowadzającą się do twierdzenia o konieczności założenia w takich sprawach racjonalnego działania podatnika, przejawiającego się przerzuceniem ciężaru ekonomicznego podatku⁶⁸⁹.

W ramach interpretacji prawa podatkowego dopuszcza się stosowanie tzw. wykładni gospodarczej, która, przykładowo, zakłada racjonalność działania podatnika i przez pryzmat tej racjonalności pozwala dokonywać subsumpcji norm prawa podatkowego do działań podatników, jakie w świetle tej metody interpretacji powinny się cechować właśnie wspomnianą racjonalnością⁶⁹⁰. Ta metoda wykładni pomaga niekiedy ocenić, czy dany wydatek może być zakwalifikowany do kosztów uzyskania przychodu. Wówczas nieracjonalność poniesienia wydatku przemawia za brakiem możliwości zaliczenia go do kosztów uzyskania przychodu⁶⁹¹.

Natomiast próba stosowania takiej metody wykładni jako uzasadniającej twierdzenie o domniemaniu przerzucenia ciężaru podatku przy podatkach pośrednich powinna z całą pewnością spotkać się z krytyką. Taka argumentacja całkowicie pomija bowiem dotyczący tej problematyki dorobek TSUE, który zostanie omówiony w następnym rozdziale rozprawy. Już samo to spostrzeżenie powinno skutkować wykazaniem jej niezasadności, gdyż nie można dokonywać takiej interpretacji przepisów, która stoi w wyraźnej sprzeczności z dorobkiem Trybunału. Tego rodzaju próby powinny się spotkać z dezaprobatą również z powodu niepoprawnego przeprowadzenia tej wykładni.

⁶⁸⁹ „Z uwagi na specyfikę polskiego podatku akcyzowego, jego jednofazowy charakter, dopuszczalne w realiach niniejszej sprawy było zdaniem Sądu przyjęcie domniemania, że działając racjonalnie, w zgodzie z ówczesnie obowiązującymi przepisami prawa krajowego, skarżąca przerzucała ciężar ekonomiczny zapłaconej przez nią akcyzy na nabywców energii elektrycznej (zob. pkt 5.1. – 5.2. uzasadnienia wyroku). Spółka nie przedstawiła żadnych dowodów lub okoliczności, które mogłyby podważyć zasadność tego domniemania. Powtórzyć warto, że racjonalnie działający w ramach gospodarki rynkowej zarząd Spółki, mając na względzie obowiązujące otoczenie prawne, zdaniem Sądu nie podejmowałby działań na jej szkodę” (wyrok WSA w Warszawie z 16.11.2011 r., VIII SA/Wa 630/11, LEX nr 1133320). Analogicznie w wyroku WSA w Warszawie z 16.11.2011 r., VIII SA/Wa 642/11, LEX nr 1133323.

⁶⁹⁰ Uchwała NSA z 25.06.2012 r., II FPS 2/12, ONSAiWSA 2012, nr 5, poz. 77.

⁶⁹¹ Wyrok NSA z 1.03.2022 r., II FSK 1461/21, LEX nr 3339752; wyrok WSA w Poznaniu z 8.11.2022 r., I SA/Po 408/22, LEX nr 3438412; wyrok WSA w Krakowie z 20.04.2022 r., I SA/Kr 708/21, LEX nr 3448573.

Jeżeli wykładnia gospodarcza miałaby się opierać na racjonalności działania podatnika, to należy zauważyć, że z uwagi na skomplikowane realia gospodarcze ogromnym uproszczeniem jest pogląd o rzekomo racjonalnym działaniu podatnika przerzucającego ciężar podatku w każdej sytuacji. Jeżeli, przykładowo, popyt na dany produkt lub usługę będzie się cechował dużą elastycznością, przerzucenie ciężaru podatku na inne podmioty może się okazać działaniem wyjątkowo nieracjonalnym.

Podkreśla się również, że zróżnicowanie w kwestii stosowania przesłanki zubożenia podatnika może naruszać unijną zasadę równoważności⁶⁹². Tytułem przypomnienia, przesłanka ta powinna być stosowana do nadpłaty z tytułu akcyzy od energii elektrycznej z uwagi na uchwałę NSA, I GPS 1/11. Niemniej przyjmuje się co do zasady, że składy orzecznicze w sprawach dotyczących innych przedmiotów opodatkowania nie są związane powyższą uchwałą. Z kolei ukazana wyżej praktyka orzecznicza świadczy o tym, że nadpłata, pomimo przerzucenia ciężaru ekonomicznego, często jest zwracana podatnikom. Zasada równoważności zostanie natomiast naruszona, jeżeli „regulacje krajowe [...] ustanawiają mniej korzystne reguły proceduralne wobec roszczeń o zwrot danin, które zostały uiszczone, chociaż nie były należne z uwagi na naruszenie prawa wspólnotowego w porównaniu z regułami mającymi zastosowanie do podobnych roszczeń mających podstawę w pewnych przepisach prawa krajowego”⁶⁹³.

Część autorów uznaje również, że analizowany wariant interpretacyjny mógłby prowadzić do pozbawienia orzecznictwa TSUE skuteczności. W tym zakresie przywoływany jest następujący argument: „Poza tym, skoro uchwała dotyczy tylko akcyzy od energii, to TSUE może uznać – i to naszym zdaniem w pełni zasadnie – że zmierza ona do pozbawienia skuteczności wyroku TSUE, który orzeka o naruszeniu prawa unijnego przez Polskę (C-475/07). Trybunał Sprawiedliwości UE nie powinien do takiego precedensu dopuścić, gdyż pozbawiłoby to jego orzecznictwo efektywności”⁶⁹⁴.

Reasumując, doktryna wyraża także pogląd o niezgodności przesłanki zubożenia w nadpłacie z prawem europejskim. Bardzo ważny jest w tym kontekście argument

⁶⁹² K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Nadpłata akcyzy...*, s. 37; H. Filipczyk, *Nadpłata w podatku akcyzowym...*, s. 19.

⁶⁹³ Wyrok TS z 2.10.2003 r., *Weber's Wine World Handels-GmbH vs Abgabenberufungskommission Wien*, LEX nr 193190, teza 3.

⁶⁹⁴ K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Nadpłata akcyzy...*, s. 37.

odnoszący się do dorobku orzecznictwa TSUE, na kanwie którego wypracowano przesłanki warunkujące dopuszczalność ograniczenia zwrotu nadpłaty z uwagi na brak zubożenia po stronie podatnika. Jedną z tych przesłanek jest konieczność udowodnienia podatnikowi przerzucenia ciężaru ekonomicznego podatku na podmiot trzeci. Lecz jak wynika z powyższej analizy, stosując wykładnię prounijną, można z obecnych przepisów wyprowadzić taki obowiązek ciążyący na organach podatkowych. Wskazuje się ponadto, że prawna relewantność analizowanej przesłanki może naruszyć unijną zasadę równoważności oraz skuteczności.

6.4. Prawna relewantność przesłanki zubożenia w nadpłacie podatku w ramach podatków bezpośrednich

Przedstawiciele doktryny prawa podatkowego zwracają również uwagę na to, że przyjęcie krytykowanego przez nich wariantu interpretacyjnego sprowadza się do konieczności odmowy zwrotu nadpłaty nie tylko w obrębie podatków pośrednich. Według W. Morawskiego i K. Lasińskiego-Suleckiego: „Zjawisko przeniesienia ekonomicznego ciężaru podatku może wystąpić również w przypadku innych podatków – zaliczanych do podatków bezpośrednich. Nie ulega chyba wątpliwości, że każdy podmiot prowadzący działalność gospodarczą musi – przynajmniej w perspektywie długoterminowej – uwzględnić koszt zapłaconych podatków (także dochodowego, od środków transportowych czy od nieruchomości) w cenie sprzedanych towarów czy świadczonych usług. W przeciwnym razie generowałby stratę. Jeśli zatem elementem definiensu nadpłaty jest uszczerbek majątkowy po stronie podatnika, to należałoby – podążając śladami rozumowań zawartych w głosowanej uchwale – w ogóle zaniechać zwracania nadpłat przedsiębiorcom (wyjątek można by uczynić dla tych, którzy zbankrutowali, bo w ich przypadku prawdopodobne jest, że zaniechali przerzucania ciężaru podatków)”⁶⁹⁵. Z powyższego miałyby wynikać, że odmowa zwrotu nadpłaty z powodu braku wypełnienia przesłanki zubożenia musiałaby nastąpić praktycznie zawsze, niezależnie od tego, czy nadpłata powstała w ramach uiszczenia podatku pośredniego, czy bezpośredniego.

⁶⁹⁵ K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Glosa...*, s. 52.

Nawet M. Popławski⁶⁹⁶, który jest zwolennikiem przesłanki zubożenia w instytucji nadpłaty, nie twierdzi, że powinna ona być stosowana w ramach podatków bezpośrednich. Ograniczenie jej zastosowania wyłącznie do podatków pośrednich opiera na następującej argumentacji. Podatki te w założeniu ekonomicznym mają obciążać podatnika formalnego. Również stosowanie tej przesłanki do nadpłat dotyczących wszystkich podatków skutkowałoby niepotrzebnym obowiązkiem dokonywania skomplikowanej analizy ekonomicznej w każdej sprawie związanej z nadpłatą. Autor ten odwołuje się również do ustawy o cenach, która przewiduje wliczenie w cenę podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego⁶⁹⁷. Należy jednak wskazać, że przepisy ustawy o cenach nie wprowadzają obowiązku zwiększenia ceny towaru lub usługi o przedmiotowe podatki⁶⁹⁸. Wobec powyższego, wyciąganie jakichkolwiek wniosków o każdorazowym bądź częstszym przerzucaniu ciężaru ekonomicznego w podatkach pośrednich z powodu tej regulacji wydaje się nietrafne. A przez to oparcie na powyższym błędnym twierdzeniu wniosku o stosowaniu omawianego ograniczenia zwrotu wyłącznie w ramach podatków pośrednich również nie jest dostatecznie przekonujące.

Takie zróżnicowanie może ponadto skutkować naruszeniem art. 32 Konstytucji. Przesłanka zubożenia jest bezpośrednio powiązana z faktycznym poniesieniem ciężaru podatku uwarunkowanym zjawiskami ekonomicznymi. Podatki bezpośrednie i pośrednie jedynie w bardzo podstawowym założeniu odróżniają się od siebie przerzucalnością ich ciężaru ekonomicznego. Natomiast polski system prawny w żadnej regulacji nie nakłada obowiązku przerzucenia takiego ciężaru⁶⁹⁹. Trudno zatem zrozumieć, co mogłoby w sposób dostateczny uzasadnić próbę ograniczenia zwrotu nadpłaty z uwagi na zjawiska ekonomiczne, z jednoczesnym pominięciem dorobku nauk ekonomicznych, tj. analizy przerzucalności

⁶⁹⁶ Inne zdanie prezentuje M. Ślifirczyk: „Uznanie, że warunkiem powstania nadpłaty jest istnienie uszczerbku majątkowego [...] sprawia, że badanie tej okoliczności powinno być elementem każdego postępowania, którego przedmiot obejmuje określenie wysokości nadpłaty podatku. Nie ma przy tym znaczenia, o jaki podatek chodzi, jak również nie ma znaczenia, czy chodzi o nadpłatę incydentalną czy konstrukcyjną. Nie można w związku z tym wykluczyć badania tej okoliczności np. na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych przy rozstrzyganiu o zwrocie nadpłaty, gdy suma zaliczek za rok podatkowy przekracza wysokość zobowiązania podatkowego” (M. Ślifirczyk, *Instytucja nadpłaty...*, s. 15).

⁶⁹⁷ M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe...*, s. 147–150.

⁶⁹⁸ Zagadnienie to będzie szerzej omówione w następnym rozdziale.

⁶⁹⁹ Zostanie to rozwinięte w następnym rozdziale.

podatku pod kątem popytu i podaży. Analizę ewentualnej dyskryminacji należałoby rozpocząć od wskazania grup podmiotów znajdujących się w takiej samej sytuacji.

W rozprawie wskazano już, że w analizowanym zagadnieniu są to podatnicy nieponoszący ciężaru ekonomicznego podatku. Do grupy tej należą wszyscy podatnicy, którzy ostatecznie przerzucili ciężar podatku. Trudno dojść do innego wniosku, skoro kwestia ta odwołuje się do zjawisk ekonomicznych, a polskie prawo nie zobowiązuje do przerzucenia ciężaru podatku pośredniego ani nie zakazuje takiego działania w przypadku podatków bezpośrednich. Różnicowanie zatem ich sytuacji prawnej przy zastosowaniu ograniczenia zwrotu nadpłaty z pewnością wystąpi. Nie każdy podatnik, który faktycznie nie poniósł ciężaru podatku, będzie pozbawiony prawa do zwrotu. Następnie należy zauważyć, że takie zróżnicowanie nie jest w żaden sposób uzasadnione. Trudno bowiem za takie uzasadnienie, które spełniałoby wskazane wyżej warunki konstytucyjne, uznać konieczność dokonywania w każdym przypadku żmudnej analizy ekonomicznej⁷⁰⁰.

Reasumując, przedstawiciele doktryny, co należy zaaprobować, wyrażają pogląd, zgodnie z którym przyjęcie w polskim systemie prawnym obowiązywania przesłanki zubożenia spowoduje konieczność jej zastosowania *de lege lata* również w obrębie nadpłaty powstałej w podatkach bezpośrednich. Wniosek ten wynika z następujących kwestii: - w sensie ekonomicznym do przerzucenia ciężaru podatku może dojść również w przypadku podatku bezpośredniego; - odmienna wykładnia stanowiłaby naruszenia art. 32 Konstytucji.

6.5. Pozostała argumentacja podnoszona przez przeciwników prawnej relewantności przesłanki zubożenia

Poniżej przedstawiona zostanie argumentacja przedstawiana przez doktrynę zmierzająca do obalenia analizowanego w rozprawie wariantu interpretacyjnego. Nie zaprezentowano jej wcześniej z uwagi na jej ogólnikowość, lecz jej przywołanie jest jednak konieczne, aby w sposób wyczerpujący ukazać poglądy doktryny prawa podatkowego odnośnie do podejmowanego w rozprawie zagadnienia.

⁷⁰⁰ Na prawną relewantność tej przesłanki również w obrębie innych podatków wskazuje m.in. H. Filipczyk, *Nadpłata w podatku akcyzowym...*, s. 19.

Zdaniem W. Modzelewskiego, przesłanka zubożenia podatnika w ramach instytucji nadpłaty nie znajduje potwierdzenia w przepisach prawa podatkowego. Autor ten wyraża pogląd o braku prawnej relewantności zagadnienia przerzucenia ciężaru ekonomicznego podatku. W tym zakresie stwierdza, że taki ciężar ekonomiczny jest kategorią ekonomiczną, tymczasem normy prawne regulują opodatkowanie w sensie prawnym. O ile ciężar ekonomiczny może być faktycznie poniesiony przez podmiot inny niż podatnik formalny, o tyle ciężar podatku w znaczeniu prawnym zawsze jest ponoszony przez podatnika formalnego. Autor ten konkluduje zatem, że przerzucalność podatku nie jest zagadnieniem prawnym, lecz ekonomicznym. Z tego powodu miałyby ona być prawnie irrelevantna. W. Modzelewski stwierdza również, że samo przerzucenie ciężaru podatku w sensie ekonomicznym jest niemożliwe do udowodnienia⁷⁰¹.

Doktryna prezentuje ponadto stanowisko o naruszeniu art. 32 Konstytucji, gdyż nadpłata jest zwracana również podatnikom, którzy nie są zubożeni, a zmiana interpretacji na niekorzyść tych podatników mogłaby stanowić ich dyskryminację⁷⁰². Przyjmując powyższe stanowisko za zasadne, należałoby stwierdzić, że jakakolwiek rozbieżność w interpretacji prawa przez organy podatkowe lub sądy⁷⁰³ może potencjalnie prowadzić do naruszenia art. 32 Konstytucji. Lecz przy obecnym skomplikowaniu prawa podatkowego taki wniosek jest zbyt daleko idący.

W ocenie J. Matarewicza, w takim stanie prawnym prawo do zwrotu nadpłaty w podatkach pośrednich byłoby iluzoryczne. W zakresie podatku od towarów i usług uzyskanie zwrotu nadpłaty byłoby możliwe jedynie wtedy, gdyby przed złożeniem wniosku o stwierdzenie nadpłaty podatnik dokonał następujących czynności: wystawił fakturę korygującą *in minus* oraz zwrócił kontrahentowi część ceny, która stanowi nadpłatę. Jego

⁷⁰¹ W. Modzelewski [w:] W. Modzelewski (red.), *Współczesne problemy materialnego prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 208.

⁷⁰² Ł. Jamróz, S. Czerwiński, *Bezpodstawne wzbogacenie jako przesłanka odmowy zwrotu podatku. Glosa do wyroku TS z dnia 10 kwietnia 2008 r., C-309/06*, EPS 2009, nr 5, s. 58.

⁷⁰³ Przykłady zmieniających się rozstrzygnięć sądów administracyjnych dotyczących konkretnego zagadnienia niepodlegającego wówczas zmianom legislacyjnym, jednocześnie skutkujących zróżnicowaniem obciążeń podatkowych w: A. Mariański, *(Nie)sprawiedliwy polski podatek dochodowy...*, s. 176–200.

zdaniem, taki stan prawny naruszałby art. 2, 7 i 178 ust. 1 Konstytucji. Niemniej przyczyny naruszenia powyższych regulacji nie zostały przez tego autora rozwinięte⁷⁰⁴.

Niektórzy przedstawiciele doktryny prawa podatkowego podjęli się również krytyki interpretacji wykładni prokonstytucyjnej przedstawionej w uchwale NSA, I GPS 1/11. Wykładnia ta sprowadzała się przede wszystkim to tego, że brak relewantności przesłanki zubożenia powoduje, iż zwrot nadpłaty nie ma uzasadnienia konstytucyjnego. W. Morawski i K. Lasiński-Sulecki podnosili w tej kwestii: „Toku rozumowania Sądu nie sposób ocenić inaczej niż jako kuriozalny. Wynika z niego bowiem, że jeżeli Konstytucja nie gwarantuje nam jakiegoś uprawnienia, to na nic, że uprawnienie obywatela wobec państwa wynika z ustawy. Państwo może się od niego »wymigać« – termin ten wydaje się tu na miejscu – argumentując, że brak jest ku temu świadczeniu uzasadnienia konstytucyjnego”⁷⁰⁵. W bezpośrednią polemikę z tym poglądem wszedł M. Popławski, według którego: „W literaturze stanowisko to zostało uznane za wadliwe, gdyż prowadziło ono do twierdzenia, że jeżeli Konstytucja nie gwarantuje jakiegoś uprawnienia, to nie ma znaczenia, że uprawnienie obywatela wobec państwa wynika z ustawy. Odnosząc się do tej kwestii, wskazać należy, że uprawnienie może wynikać wyłącznie z ustawy. Nie musi ono znajdować potwierdzenia w przepisach konstytucyjnych. Zakres takiego uprawnienia, jak się wydaje, nie może być jednak kształtowany w taki sposób, aby był on sprzeczny z wartościami wynikającymi z Konstytucji RP”⁷⁰⁶.

Dodaje się ponadto, że Konstytucja ma na celu ochronę podmiotów prawa prywatnego przed samowolą państwa lub przed jego zbyt dużą ingerencją w życie społeczne i gospodarcze⁷⁰⁷. Można się również spotkać z poglądami o niedopuszczalności korzystania przez sądy administracyjne z Konstytucji przy interpretowaniu przepisów prawa podatkowego. K. Pachnik zauważa w tym zakresie, co następujące: „Chybione jest przypisywanie sądowi administracyjnemu możliwości oceny prawnej norm konstytucyjnych i ich stosowania. Kognicja taka leży w wyłącznej kompetencji Trybunału

⁷⁰⁴ J. Matarewicz, *Iluzoryczne prawo do odzyskania nadpłaty w podatkach pośrednich*, MoPod. 2019, nr 6, Legalis.

⁷⁰⁵ K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Glosa...*, s. 50.

⁷⁰⁶ M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe...*, s. 127.

⁷⁰⁷ K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Glosa...*, s. 51.

Konstytucyjnego”⁷⁰⁸. Niemniej wykładnia przepisów ustaw w zgodzie z Konstytucją jest powszechnie uznawana zarówno przez judykaturę⁷⁰⁹, jak i doktrynę⁷¹⁰.

Ostrej krytyce poddany został również argument – omówiony wyżej – odnoszący się do szczególnej ochrony budżetu państwa w tej kwestii. Prezentowane jest także stanowisko, które odwołuje się do art. 1 Konstytucji. Chociażby w zakresie nadpłaty powstałej w wyniku orzeczenia TSUE wskazuje się, że to prawodawca, a nie podatnik dopuścił się naruszenia zasady ochrony dobra wspólnego⁷¹¹. Zdaniem B. Brzezińskiego, argument ten prowadzi do wniosku o pierwszeństwie zasady równowagi finansów publicznych w stosunku do innych zasad konstytucyjnych. Autor ten zwraca uwagę na zasadę legalizmu, zasadę trójpodziału władz, zasadę związania sędziów ustawami oraz zasadę powierzenia sądom administracyjnym jedynie kontroli działalności administracji publicznej⁷¹². Prezentowany jest również pogląd, że zwrot nadpłaty podatku nie może być uznany za świadczenie z budżetu państwa. Świadczenie w ramach nadpłaty nigdy się bowiem budżetowi państwa nie należało⁷¹³. Taki tok rozumowania miałby – jak się wydaje – wskazywać na to, że nawet jeżeli można wywieść z Konstytucji szczególną ochronę budżetu państwa, to nie powinna ona znaleźć zastosowania w przypadku analizowanego zagadnienia.

Warto na koniec przywołać interesujące rozważania M. Ślifirczyka dotyczące nieaktualnego już stanu prawnego. Autor ten opierał się w nich bowiem na nieobowiązującej już ustawie o cenach, która obligowała sprzedającego, w przypadku niezgodności ceny z przepisami tej ustawy, do zwrotu ceny konsumentowi. Niezgodność taka zachodziła np. w sytuacji zawyżenia stawki podatku od towarów i usług. Brak możliwości odmowy zwrotu podatnikowi nadpłaty z uwagi na przesłankę zubożenia tworzył spójną całość z powyższą regulacją. Podatnik otrzymywał zwrot nadpłaty, a następnie był obowiązany do jej zwrócenia. Jeżeli nie był w stanie zweryfikować, komu należy zwrócić kwotę nienależną,

⁷⁰⁸ K. Pachnik, *Glosa do uchwały NSA z dnia 22 czerwca 2011 r., I GSP 1/11*, LEX/el. 2011.

⁷⁰⁹ Wyrok TK z 15.12.2008 r., P 57/07, OTK-A 2008, nr 10, poz. 178; wyrok TK z 5.01.1999 r., K 27/98, OTK 1999, nr 1, poz. 1.

⁷¹⁰ M. Florczak-Wątor [w:] P. Tuleja (red.), *Konstytucja...*, LEX, art. 8, pkt 4.

⁷¹¹ K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Glosa...*, s. 50

⁷¹² B. Brzeziński, *Komentarz do uchwały...*, s. 420.

⁷¹³ K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Glosa...*, s. 50

lub taka weryfikacja byłaby obciążona niewspółmiernymi kosztami, był zobowiązany do jej zwrotu na rzecz budżetu państwa. Z kolei brak zwrotu nadpłaty, przy jednoczesnym braku jej uiszczenia na rzecz Skarbu Państwa, skutkował określoną sankcją przewidzianą we wspomnianej wyżej ustawie⁷¹⁴. Jak konkluduje w tym zakresie M. Ślifirczyk: „W przedstawionym modelu postępowania nie pozostawiono miejsca na zarzut przerzucenia ciężaru”⁷¹⁵. Autor ten krytykuje brak takiej regulacji w obecnym stanie prawnym, stwierdzając: „W efekcie istotnie ograniczono możliwość wykorzystania środków prawnych przewidzianych ustawą o cenach w celu zniwelowania ewentualnego nieuzasadnionego wzbogacenia po stronie podatnika, na rzecz którego dokonano zwrotu nadpłaty. Dodatkowo osłabiło to i tak ułomny mechanizm prawny wyrównania korzyści związanych z pojawieniem się zawyżonego podatku”⁷¹⁶. Lecz następnie zauważa: „Sądząc po liczbie i przedmiocie orzeczeń sądów administracyjnych wydanych na podstawie art. 13 ustawy o cenach, przyznać jednak trzeba, że przepis ten i tak nie był szeroko wykorzystywany w tym celu”⁷¹⁷.

Podsumowując, doktryna podnosi m.in., że przesłanka zubożenia jest zagadnieniem jedynie ekonomicznym i nie ma wpływu na interpretację przepisów, a jej prawna relewantność mogłaby naruszyć art. 32 Konstytucji z uwagi na niestabilność orzecznictwą co do tej kwestii. Zwraca ponadto uwagę na jej negatywne konsekwencje ze względu na jej iluzoryczność jako uprawnienia podatnika do nadpłaty chociażby w podatku od towarów i usług. Ostrej krytyce podana jest także wykładnia prokonstytucyjna zaprezentowana w uchwale NSA, o sygn. I GPS 1/11. A mianowicie jako „kuriozalny” ocenia się stanowisko, zgodnie z którym każde uprawnienie przyznane przez ustawodawcę na gruncie przepisów ustawowych musi mieć swoje źródło w Konstytucji RP. Co więcej podnosi się, że celem Konstytucji jest ochrona obywateli przed samowolą państwa, a nie ochrona państwa przed

⁷¹⁴ Art 13 ust. 3 ustawy o cenach: „Jeżeli organ kontroli skarbowej stwierdzi po rozpoczęciu postępowania kontrolnego, że kwota nienależna nie została zwrócona kupującemu albo wpłacona do budżetu państwa, przedsiębiorca jest obowiązany wpłacić do budżetu państwa kwotę dodatkową w wysokości 150% kwoty nienależnej”.

⁷¹⁵ M. Ślifirczyk, *Zarzut przerzucenia przez podatnika ciężaru nienależnego podatku na inne podmioty jako ograniczenie prawa do zwrotu nadpłaty w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego* [w:] P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, Białystok 2010, s. 468.

⁷¹⁶ M. Ślifirczyk, *Instytucja nadpłaty...*, s. 8.

⁷¹⁷ *Ibidem*.

obywatelami, co ma miejsce w przypadku ograniczenia uprawnienia do nadpłaty poniesieniem uprzednio jej ciężaru ekonomicznego.

7. Zubożenie podatnika jako element zakresu pojęciowego nadpłaty lub przesłanka odmowy zwrotu nadpłaty

Uznanie, że przesłanka zubożenia *de lege lata* ma znaczenie normatywne, nie rozstrzyga, czy została ona unormowana w ramach zakresu pojęciowego instytucji nadpłaty i czy jest przesłanką skutkującą odmową jej zwrotu. Zagadnienie to jest dość istotne. Jeżeli analizowana przesłanka skutkuje zakwalifikowaniem wpłacanej przez podatnika kwoty poza pojęciem nadpłaty, zasadne wydaje się pytanie o charakter prawny takiego przesunięcia majątkowego. Można wówczas skutecznie bronić hipotezy o jej prywatnoprawnym charakterze. Niemniej pogląd ten ma również swoje wady opisane wyżej w rozprawie. Jeżeli jednak wystąpienie przesłanki zubożenia nie wpływa na samo wystąpienie nadpłaty, a skutkuje jedynie kompetencją organu do odmowy jej zwrotu, to przedmiotowe przesunięcie majątkowe wciąż pozostaje w reżimie prawa podatkowego i z całą pewnością ma przez to charakter publicznoprawny.

Zdaniem M. Popławskiego, przesłanka zubożenia stanowi element zwrotu nadpłaty. W celu poparcia swojego stanowiska autor ten wskazuje, że z samej istoty nadpłaty podatkowej wynika, iż organ powinien przede wszystkim badać należność świadczenia uiszczonego przez podatnika w odniesieniu do wysokości zobowiązania podatkowego. Jej występowanie w ramach zakresu pojęciowego tej instytucji skutkowałoby zmianą charakteru jej stwierdzenia. Lecz M. Popławski nie rozwinął bardziej szczegółowo swojego poglądu w tej kwestii⁷¹⁸.

Szersza analiza tego zagadnienia została przeprowadzona przez A. Olesińską. W jej ramach autorka rozpoczyna swoje rozważania od wyjaśnienia ogólnej problematyki stwierdzenia nadpłaty, niezmiernie istotnej z punktu widzenia dalszego wywodu: „Postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty składa się zatem z trzech etapów. Etap pierwszy: ustalenie wysokości kwoty należnej i kwoty wpłaconej; etap drugi: porównanie tych wielkości oraz etap trzeci: rozstrzygnięcie co do konsekwencji prawnych owego

⁷¹⁸ M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe...*, s. 150–151.

porównania (stwierdzenie nadpłaty lub odmowa stwierdzenia)⁷¹⁹. Na żadnym z tych etapów nie dochodzi do zbadania poniesienia przez podatnika ciężaru ekonomicznego podatku. Pierwszy etap sprowadza się przede wszystkim do stwierdzenia wysokości kwoty, która została uiszczona na rzecz organu podatkowego, oraz wysokości zobowiązania podatkowego podatnika. Zdaniem A. Olesińskiej, „ustalenia co do pierwszej mają wyłącznie charakter faktograficzny”⁷²⁰. Nie ma tu zatem miejsca na badanie przesłanki zubożenia. Kolejny etap polega jedynie na arytmetycznym porównaniu dwóch wielkości kwotowych ustalonych na podstawie etapu pierwszego, co również uniemożliwia analizowanie w tym momencie jakiegokolwiek przesłanki zubożenia. W ramach ostatniego etapu organ jedynie stwierdza konsekwencje prawne ustaleń poczynionych na etapach wcześniejszych, co także uniemożliwia badanie analizowanej przesłanki. A. Olesińska wyraża pogląd – analogiczny do stanowiska M. Popławskiego – o zmianie charakteru rozstrzygnięcia w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty przy przesłance zubożenia⁷²¹. Autorka zauważa ponadto: „Obowiązujące przepisy Ordynacji podatkowej wskazują, że w razie zaistnienia nadpłaty organ podatkowy zobowiązany jest – mówiąc w uproszczeniu – zwrócić ją podatnikowi. Przepisy ani nie przewidują podejmowania odrębnego rozstrzygnięcia w tym przedmiocie, ani też nie wskazują żadnych (poza przedawnieniem) okoliczności pozbawiających podatnika prawa do zwrotu nadpłaty”⁷²². Ze spostrzeżeń poczynionych przez A. Olesińską pośrednio wynika, że przy przyjęciu ugruntowanej wykładni zarówno dotyczącej stwierdzenia, jak i zwrotu nadpłaty brak jest w nich miejsca na przesłankę zubożenia. Wydaje się również, że skoro zwrot nadpłaty jest najczęściej dokonywany w ramach czynności materialno-technicznej i stanowi prostą konsekwencję stwierdzenia nadpłaty, to, zakładając prawną relewantność przesłanki zubożenia, należałoby doszukiwać się jej w ramach samego stwierdzenia nadpłaty.

⁷¹⁹ A. Olesińska, *Stwierdzenie nadpłaty a zwrot nadpłaty podatku akcyzowego (spostrzeżenia na tle pytania prawnego skierowanego do TK)*, POP 2010, nr 6, s. 526.

⁷²⁰ *Ibidem*, s. 527.

⁷²¹ „W istocie bowiem organ orzekałby nie tylko i nie tyle o tym, czy nadpłata istnieje, ale czy jej zwrot należy się podatnikowi” (*ibidem*).

⁷²² *Ibidem*, s. 528.

Przedstawiciele judykatury uznający prawną relewantność przesłanki zubożenia wydają się stać na odmiennym stanowisku niż przywołani wyżej autorzy⁷²³.

Kończąc rozważania w tym zakresie, należy także zauważyć, że wniosek o tym, iż analizowane kwoty wychodzą poza zakres pojęciowy nadpłaty, ma określony skutek w ramach samego postępowania podatkowego. W takim przypadku nie może być wydana decyzja odmawiająca stwierdzenia nadpłaty. Organ powinien na mocy art. 165a o.p. odmówić wszczęcia postępowania z uwagi na jego bezprzedmiotowość bądź je umorzyć na mocy art. 208 o.p. Taki wniosek interpretacyjny wynika z dorobku judykatury, zgodnie z którym: „Dany podmiot może stać się stroną postępowania dotyczącego stwierdzenia istnienia nadpłaty wyłącznie na podstawie przepisów prawa materialnego dotyczących tej instytucji prawa podatkowego. [...] Zaaprobować należy także pogląd wyrażony w doktrynie, że wszelkie prawa lub obowiązki podmiotów, które nie znajdują podstaw prawnych w przepisach prawa podatkowego, nie stwarzają legitymacji procesowej w postępowaniu podatkowym, a wszczęte postępowanie podatkowe z uwagi na brak przesłanek podmiotowych i przedmiotowych będzie od początku bezprzedmiotowe”⁷²⁴.

Jeżeli w sprawach dotyczących takich nadpłat zachodziłaby konieczność przeprowadzenia wnikliwego postępowania wyjaśniającego, powinna zostać wydana decyzja o umorzeniu postępowania jako bezprzedmiotowego. Brak wystąpienia takiej konieczności skutkuje możliwością wydania postanowienia odmawiającego wszczęcia postępowania⁷²⁵. Biorąc pod rozwagę powyższe rozważania, wskazujące na konieczność udowodnienia w takich sprawach podatnikowi faktu przerzucenia ciężaru ekonomicznego podatku, z którego wynika nadpłata, należy dojść do przekonania, że organy podatkowe powinny wydawać decyzję z zastosowaniem art. 208 o.p.

⁷²³ Wniosek taki wynika wprost z treści orzeczeń. Przykładowo: „W rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) nie jest nadpłatą kwota podatku akcyzowego uiszczona z tytułu sprzedaży energii elektrycznej w sytuacji, w której ten, kto ją uiścił, nie poniósł z tego tytułu uszczerbku majątkowego” (uchwała NSA z 22.06.2011 r., I GPS 1/11, ONSAiWSA 2011, nr 5, poz. 93).

⁷²⁴ Wyrok NSA z 3.07.2018 r., II FSK 418/17, LEX nr 2534727.

⁷²⁵ „Analiza treści art. 165a § 1 o.p. oraz art. 208 § 1 o.p. prowadzi do wniosku, że granica pomiędzy odmową wszczęcia postępowania podatkowego a umorzeniem tego postępowania nie jest wyraźna. Oceniając relacje pomiędzy wskazanymi instytucjami postępowania podatkowego, należy zwrócić uwagę na użycie przez ustawodawcę w art. 165a § 1 o.p. sformułowania: »nie może być wszczęte«, akcentujące termin »wszczęcie«. Wskazuje się, że określona w tym przepisie przyczyna przedmiotowa musi być znana już w chwili złożenia wniosku (żądania), a więc w istocie musi wynikać z treści wniosku lub też jest znana organowi podatkowemu z urzędu” (wyrok WSA w Lublinie z 9.06.2021 r., I SA/Lu 192/21, LEX nr 3197325).

Praktyka organów podatkowych jest jednak całkiem inna. Organy nie wydają bowiem decyzji o umorzeniu postępowania z uwagi na jego bezprzedmiotowość, lecz o odmowie stwierdzenia nadpłaty⁷²⁶. Niemniej taka praktyka, chociaż może być błędna, nie jest wystarczającym argumentem do rozstrzygnięcia analizowanego problemu.

Skoro prawna relewantność przesłanki zubożenia jest niekiedy następstwem zastosowania analogii z przepisów regulujących bezpodstawnie wzbogacenie, to korzystając z dorobku prawa cywilnego, można przyjąć jeszcze inną koncepcję. Zubożenie stanowi jedną z przesłanek pozytywnych, od których zależne jest powstanie roszczenia restytucyjnego. Jeżeli miałyby ona spełniać analogiczną funkcję na gruncie przepisów prawa podatkowego, czyli być pozytywną przesłanką konieczną do powstania uprawnienia do stwierdzenia nadpłaty, wymagałoby to zmiany postrzegania samych etapów stwierdzenia nadpłaty. Wtedy organy podatkowe, po etapie pierwszym oraz drugim, musiałyby przejść do kolejnego etapu, jakim byłoby wystąpienie tej przesłanki w sprawie. Takie ujęcie byłoby zgodne z obecną praktyką organów podatkowych. Skutkowałoby również klasyfikowaniem tego rodzaju nadpłat wciąż w ramach prawa podatkowego. W takim bowiem przypadku organ władczo rozstrzyga o braku wystąpienia jednej z przesłanek koniecznych do skutecznego wystąpienia podatnika z żądaniem stwierdzenia nadpłaty. Postępowanie przed organem podatkowym nie ma wówczas cech bezprzedmiotowości.

Podsumowując, oprócz sporu co do samej prawnej relewantności przesłanki zubożenia w nadpłacie występuje kolejny spór odnośnie do tego, czy jej ewentualne znaczenie prawne będzie powodowało konieczność badania wystąpienia tej przesłanki na etapie stwierdzenia czy też zwrotu nadpłaty. Chociaż doktryna zdaje się opowiadać za występowaniem tej przesłanki jako elementu zwrotu, to można również zasadnie podnosić, że jest ona elementem stwierdzenia nadpłaty.

8. Podsumowanie

Relewantność prawna przesłanki zubożenia w nadpłacie podatku budzi spory zarówno wśród przedstawicieli doktryny, jak i judykatury. Częstym argumentem przeciwników jej

⁷²⁶ M.in. decyzje, które były przedmiotem rozstrzygnięcia w następujących orzeczeniach: wyrok NSA z 12.07.2022 r., I GSK 2223/19, LEX nr 3385671; wyrok NSA z 9.06.2021 r., I GSK 1755/20, LEX nr 3210601; wyrok NSA z 2.06.2021 r., I GSK 1691/20, LEX nr 3210620; wyrok NSA z 20.05.2021 r., I FSK 332/21, LEX nr 3194756; wyrok WSA w Krakowie z 17.01.2022 r., III SA/Kr 1119/21, LEX nr 3289984; wyrok WSA w Warszawie z 12.10.2021 r., III SA/Wa 694/21, LEX nr 3267759.

znaczenia prawnego jest prymat wykładni językowej w obrębie prawa podatkowego. Biorąc jednak pod uwagę rozważania z pierwszego rozdziału rozprawy, należy uznać ten argument za niewystarczający. Po pierwsze, wątpliwa jest sama doniosłość tej metody wykładni w ramach prawa podatkowego. Po drugie zaś, zwrot nadpłaty nie dotyczy przepisów nakładających jakiegokolwiek obciążenia podatkowe, a to właśnie w ich obrębie można się doszukiwać prymatu tego rodzaju wykładni. Z niniejszego rozdziału wynika również, że jest to zagadnienie wielowątkowe. Natomiast jednym z jego najważniejszych aspektów, niezbadanym w sposób dogłębny przez doktrynę, jest odpowiedzialność Skarbu Państwa za bezprawnie nałożony podatek. Zagadnienie to wymaga podjęcia rozważań odnoszących się do powstania oraz możliwości skutecznego dochodzenia roszczeń cywilnoprawnych, które wynikałyby z uiszczenia zawyżonego świadczenia przez podatnika w odniesieniu do obowiązku lub zobowiązania podatkowego, którego ciężar ekonomiczny nie został przez niego poniesiony. W rozdziale czwartym rozprawy zostanie przedstawiona obecna praktyka sądów powszechnych związana z roszczeniami cywilnoprawnymi pomiędzy podatnikiem ekonomicznym i formalnym. Zostanie w nim również przeprowadzona teoretycznoprawna analiza powstania oraz możliwości skutecznego dochodzenia takich roszczeń przy założeniu prawnej relewantności omawianej w rozprawie przesłanki. Brak możliwości skutecznego dochodzenia jakichkolwiek roszczeń z tego tytułu skutkowałby definitywnym obaleniem tego wariantu interpretacyjnego na gruncie obecnych przepisów. Co więcej, należałoby go brać pod uwagę także przy konstruowaniu wniosków *de lege ferenda* dotyczących analizowanej przesłanki. Najważniejszym problemem nie jest brak wyrażenia *expressis verbis* przesłanki zubożenia w przepisach prawa podatkowego, lecz kwestia odpowiedzialności Skarbu Państwa.

ROZDZIAŁ IV. PRZESŁANKA ZUBOŻENIA W INSTYTUCJI NADPŁATY PODATKU A NORMY WYŻSZEGO RZĘDU

1. Wprowadzenie

W niniejszym rozdziale zostaną na początek przedstawione normy konstytucyjne, na których może być oparte prawo podatnika do zwrotu nadpłaty podatkowej. W jego dalszej części odpowiedzi będzie wymagało pytanie, czy z norm konstytucyjnych można wywieść kategoryczny zakaz uregulowania takiej przesłanki w ramach polskiego prawa podatkowego. Najpierw należało jednak będzie sformułować hipotezę o dopuszczalności uregulowania takiej przesłanki, przy czym wniosek ten nie rozstrzyga jeszcze o występowaniu owej przesłanki *de lege lata*. Następnie zostanie omówiony dorobek orzecznicy TSUE odnoszący się do analizowanego zagadnienia. Trybunał dopuszcza co do zasady uregulowanie przez państwa członkowskie ograniczenia zwrotu nadpłaty z powodu przerzucenia przez podatnika jej ciężaru ekonomicznego na podmiot trzeci. Lecz aby takie ograniczenie nie naruszało norm prawa europejskiego, musi być spełniony szereg przesłanek. Jedną z nich jest chociażby konieczność zwrotu nadpłaty podmiotowi, który poniósł jej faktyczny ciężar ekonomiczny. Jeżeli przesłanka zubożenia będzie prowadziła do stanu prawnego, w którym podatnikowi ekonomicznemu nie przysługują żadne skuteczne środki prawne do uzyskania zwrotu, wówczas z całą pewnością doszłoby do naruszenia prawa europejskiego.

Z powodu braku szczegółowych rozstrzygnięć doktryny w kwestii możliwości dochodzenia tego rodzaju roszczeń przez podatników ekonomicznych rozdział ten będzie się koncentrował wokół praktyki ich dochodzenia oraz analizy ich zasadności. W tym zakresie można postawić hipotezę o niewielkiej możliwości dochodzenia tego rodzaju roszczeń przy braku prawnej relewantności przesłanki zubożenia, przy czym praktyka orzecznicza jest w tym zakresie odmienna, oraz o niemożliwości ich dochodzenia przy uznaniu, że przedmiotowa przesłanka ma znaczenie prawne.

Celem tego rozdziału jest odpowiedź na pytanie, czy hipoteza interpretacyjna zakładająca znaczenie prawne przesłanki zubożenia jest zgodna z normami wyższego rzędu, wynikającymi z prawa europejskiego oraz konstytucyjnego. Obecny stan przepisów prawa nie pozwala na wyciągnięcie wniosku o występowaniu tej przesłanki *de lege lata* w ramach o.p.

Jest to konsekwencja faktu, że na podstawie aktualnych przepisów prawa, w tym prawa cywilnego, nie jest możliwa taka interpretacja, dzięki której możliwy byłby zwrot analizowanych nadpłat podatnikom ekonomicznym. Z kolei taki stan prawny skutkuje występowaniem w polskim porządku prawnych nadpłat, które nigdy nie zostaną zwrócone żadnemu podmiotowi. Ich ostatecznym beneficjentem będzie Skarb Państwa. W ramach niniejszego rozdziału wykazana zostanie niezgodność takiego stanu rzeczy z normami wyższego rzędu.

2. Uprawnienie podatnika do nadpłaty a normy wyższego rzędu

2.1. Prawo do nadpłaty a normy konstytucyjne

Przedstawiciele doktryny prawa podatkowego stoją na stanowisku, że na gruncie polskiego porządku prawnego występuje prawo podatnika do zwrotu nadpłaty. Jest ono co do zasady wywodzone z norm konstytucyjnych, tj. art. 2, 84 oraz 217 Konstytucji.

Zdaniem M. Popławskiego, prawo do zwrotu nadpłaty stanowi „podstawowe uprawnienie związane z prawem do zapłaty podatku tylko w wysokości wynikającej z przepisów prawa”⁷²⁷.

B. Brzeziński postrzega powyższe prawo, tj. prawo do zapłaty podatku tylko w wysokości wynikającej z przepisów prawa, jako ideę społeczną lub też jako rodzaj metaprawa, które się realizuje poprzez bardziej szczegółowe uprawnienia podatnika. Według tego autora, w naszej kulturze prawnej jest ono tak oczywiste, że nie wymaga nawet dowodu. B. Brzeziński stwierdza również: „Jeżeli uznamy istnienie takiego prawa, to nasuwa się wniosek, że to prawo prezentuje taki stopień ogólności, iż nie można ustalić jego bezpośrednich konotacji normatywnych”⁷²⁸. Jednym z takich uprawnień jest według niego

⁷²⁷ M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe...*, s. 57.

⁷²⁸ B. Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, KPPod. 2005, nr 1, s. 18.

prawo do zwrotu nadpłaty⁷²⁹. W innym miejscu ten sam autor wyraża pogląd, że prawo do zwrotu nadpłaty znajduje oparcie w konstytucyjnej zasadzie państwa prawnego⁷³⁰.

A. Mariański uznaje analizowane tutaj prawo za zasadę, zgodnie z którą: „Podatnik ma obowiązek zapłacić nie więcej, niż jest to wymagane przez prawo, a tym samym – prawo do zapłacenia prawidłowej kwoty podatku, w tym po uwzględnieniu wszystkich przysługujących mu ulg i odliczeń”⁷³¹. Zasada ta jest konsekwencją zasady pewności⁷³². Ta z kolei została już dość szeroko omówiona w pierwszym rozdziale rozprawy⁷³³.

Przedstawiciele nauki prawa podatkowego wywodzą prawo do nadpłaty również z art. 84 oraz 217 Konstytucji⁷³⁴. W ocenie M. Kalinowskiego, powyższe regulacje „są przepisami ograniczającymi ingerencję ustawodawcy w prawo własności przez nakładanie podatków, które określają warunki co do formy i treści tej ingerencji. Przepisy te stanowią konsekwencję bardziej fundamentalnej zasady konstytucyjnej, jaką stanowi zasada wolności w sferze prawa własności, w szczególności zaś wolności od ponoszenia podatków i innych ciężarów publicznych. W związku z tym, że dla obciążenia osoby lub rzeczy podatkiem konieczna jest ustawa podatkowa, należy stwierdzić, że w jej braku osoba lub rzecz jest wolna od podatku”⁷³⁵. Prawo do zwrotu nadpłaty ma swój wyraz konstytucyjny również według M. Ślifirczyka. Niemniej autor ten wywodzi ją bezpośrednio z zasady państwa prawa. W tym zakresie przedstawia następujący tok rozumowania: „Skoro wierzyciel podatkowy nie miał

⁷²⁹ *Ibidem*, s. 19.

⁷³⁰ „Wydaje się, że właściwego rozwiązania poszukiwać można w przepisach konstytucji, a ściślej – w konstytucyjnej zasadzie państwa prawnego. Nie powinno chyba budzić wątpliwości twierdzenie, że w państwie prawnym nie do przyjęcia jest sytuacja, w której błędy administracji podatkowej są źródłem korzyści ekonomicznych państwa” (B. Brzeziński, *Glosa do wyroku SN z 14.IX.1999 r., III RN 65/99*, POP 2001, nr 3, s. 279).

⁷³¹ A. Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika...*, s. 34.

⁷³² *Ibidem*, s. 35.

⁷³³ W rozdziale pierwszym rozprawy była ona nazwana zasadą dostatecznej określoności przepisów prawa podatkowego. A. Mariański posługuje się inną nazwą tej samej zasady, o czym świadczy następujący fragment: „Zwrócić należy uwagę na dwie dodatkowe gwarancje, które często są wymieniane, zwłaszcza w krajach anglosaskich: prawo do pewności [...]. W ramach pierwszej ze wskazanych powyżej zasad podatnik musi mieć możliwość bycia pewnym skutków podejmowanych przez niego czynności. Inaczej mówiąc, musi mieć możliwość poznania konsekwencji podatkowych tych czynności” (*ibidem*, s. 34).

⁷³⁴ Przedmiotowe regulacje były omawiane w rozprawie w związku z zagadnieniem prymatu wykładni językowej w obrębie prawa podatkowego.

⁷³⁵ M. Kalinowski, *Glosa do wyroku NSA z dnia 24 listopada 2003 r., FSA 3/03*, OSP 2004, nr 6, poz. 71.

prawa pobrać podatku, nie jest również uprawniony do jego zatrzymania”⁷³⁶. Przy czym, jego zdaniem, takie uzasadnienie konstytucyjne jest dużo słabsze, jeżeli nadpłata powstała wskutek działania podatnika⁷³⁷.

Z kolei A. Krzywoń prawo do zwrotu nadpłaty wywodzi z art. 64 Konstytucji. Twierdzi, że prawo to należy zakwalifikować jako „inne niż własność prawo majątkowe” wskazane w powyższej regulacji⁷³⁸. Również TK opowiedział się za identyczną interpretacją⁷³⁹. Skoro nadpłata ma swoje uwarunkowania w art. 64 Konstytucji, wynika z tego, że możliwość ograniczenia prawa do jej zwrotu powinna być rozważana w świetle art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Przykładowo, w wyroku z 10.03.2009 r. TK uznał za niekonstytucyjne przepisy o.p. w zakresie, w jakim nie regulują one możliwości dochodzenia nadpłaty w podatku od towarów i usług przez byłych wspólników rozwiązanej spółki cywilnej. W orzeczeniu tym TK zaznaczył, że ograniczenia prawa do zwrotu nadpłaty powinny być analizowane z zastosowaniem wspomnianego wyżej art. 31 ust. 3 Konstytucji. Co istotne, w przedmiotowym wyroku przeanalizowana została kwestia tego, czy na gruncie cywilnoprawnym byłym wspólnikom przysługuje jakiekolwiek roszczenie wobec Skarbu Państwa z tytułu nadpłaty. Trybunał Konstytucyjny zajął w tym zakresie następujące stanowisko: „Pomijając wśród podmiotów uprawnionych do złożenia korekty deklaracji i wystąpienia z wnioskiem o zwrot nadpłaty VAT wspólników rozwiązanej spółki cywilnej, będącej podatnikiem tego podatku, zakwestionowane przepisy uniemożliwiają *de facto* realizację wskazanej wierzytelności, pozbawiają ją ochrony prawnej (ponieważ wierzytelność i zwrot nadpłaty podatku nie wynika ze stosunku cywilnoprawnego, nie może być dochodzona na drodze sądowej w postępowaniu cywilnym) i prowadzą do niesłusznego wzbogacenia Skarbu Państwa kosztem wszystkich wspólników rozwiązanej spółki cywilnej”⁷⁴⁰. Z powyższego zdaje się wynikać, że z perspektywy konstytucyjnej dopuszczalne

⁷³⁶ M. Ślifirczyk, *Nadpłata podatku*, s. 41.

⁷³⁷ *Ibidem*.

⁷³⁸ I. Krawczyk, A. Krzywoń, *Oprocentowanie nadpłaty podatku jako konsekwencja orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego*, ZNSA 2018, nr 3, s. 58.

⁷³⁹ Wyrok TK z 21.07.2010 r., SK 21/08, OTK-A 2010, nr 6, poz. 62; wyrok TK z 30.11.2004 r., SK 31/04, OTK-A 2004, nr 10, poz. 110; wyrok TK z 16.10.2007 r., SK 63/06, OTK-A 2007, nr 9, poz. 105.

⁷⁴⁰ Wyrok TK z 10.03.2009 r., P 80/08, OTK-A 2009, nr 3, poz. 26.

jest, aby dochodzenie świadczeń spełnionych w błędnym zamiarze wykonania zobowiązania podatkowego było możliwe poprzez procedurę cywilnoprawną. Analizując bowiem zgodność przedmiotowych przepisów z Konstytucją, TK rozważył również możliwość dochodzenia na gruncie obecnych uregulowań nadpłaty w drodze powództwa cywilnoprawnego. Z tego zaś można wysnuć wniosek o zgodności z normami konstytucyjnymi regulacji nieprzewidujących zwrotu określonych nadpłat, jeżeli świadczenia takie mogłyby być dochodzone na podstawie regulacji cywilnoprawnych. Tryb zwrotu nie musi bowiem być koniecznie uregulowany w oparciu o procedurę podatkową.

Z dorobku orzeczniczego TK wynika również, że instytucja nadpłaty ma swoje uwarunkowania w art. 77 ust. 1 Konstytucji. Z tego powodu przepisy ją normujące powinny spełniać nie tylko funkcję restytucyjną, lecz także kompensacyjną. Za naruszenie tego przepisu TK uznał stan prawny, w którym przepisy o.p. nie przewidywały „oprocentowania od kwoty wpłaconej na poczet odsetek za zwłokę od nienależnej zaległości podatkowej uiszczonej na podstawie niezgodnej z prawem decyzji podatkowej”⁷⁴¹. Również w ramach wyroku z 21.07.2010 r., SK 21/08, TK zwrócił uwagę na zagadnienie odnoszące się do procedury cywilnoprawnej: „Dokonane przez Trybunał ustalenia wskazują, że ustawodawca, ograniczając pojęcie nadpłaty jedynie do kwoty podatku, pomijając w niej kwoty zarachowane przez organ podatkowy na poczet odsetek za zwłokę, uniemożliwił *de facto* podatnikowi realizację wierzytelności o zapłatę kwoty oprocentowania odsetek od rzekomych zaległości, pozbawiając ją ochrony prawnej. Ponieważ wierzytelność dotycząca zwrotu nadpłaty podatku nie wynika ze stosunku cywilnoprawnego, nie może być dochodzona na drodze sądowej w postępowaniu cywilnym”⁷⁴². Pogląd ten przemawia za zasadnością przedstawionego tu już stanowiska odnoszącego się do poprawności konstytucyjnej dochodzenia nienależnych świadczeń skorelowanych z wysokością zobowiązania podatkowego na gruncie cywilnoprawnym. Dopiero brak jakiegokolwiek ochrony prawnej w kontekście odsetek przemawia za niekonstytucyjnością przepisów prawnopodatkowych nieprzewidujących przedmiotowej ochrony.

Z powyższego wynika, że z perspektywy konstytucyjnej wprowadzenie do porządku prawnego przesłanki zubożenia w nadpłacie nie może być uznane za niedopuszczalne.

⁷⁴¹ Wyrok TK z 21.07.2010 r., SK 21/08, OTK-A 2010, nr 6, poz. 62.

⁷⁴² *Ibidem*.

Oczywiście nie sposób wysnuć z tego wniosku o jej występowaniu *de lege lata*. Można jedynie „pokusić” się o pogląd, że regulacja taka niekoniecznie musi każdorazowo świadczyć o naruszeniu norm konstytucyjnych.

W przywoływanym już w rozprawie wyroku TK z 6.03.2002 r., P 7/00, w którym Trybunał na marginesie swojego rozstrzygnięcia dodał, że stwierdzenie niekonstytucyjności przepisu prawa podatkowego nie musi prowadzić do skutecznej możliwości dochodzenia zwrotu nadpłaty w podatku akcyzowym, nie podjęto bardziej szczegółowych rozważań dotyczących uwarunkowań konstytucyjnych tej instytucji. Trybunał Konstytucyjny poprzestał jedynie na następującym stwierdzeniu: „Uznanie niezgodności § 16 rozporządzenia Ministra Finansów z art. 217 Konstytucji nie może wywoływać takich skutków, które pozostawałyby w sprzeczności z elementarnym poczuciem słuszności. W zgodzie z art. 2 Konstytucji, zarówno w aspekcie zasady państwa prawnego, jak i zasady sprawiedliwości społecznej, pozostaje tylko taka interpretacja, która uznaje, że zwrot bezpodstawnego wzbogacenia należy się tylko temu, kosztem zubożenia którego wzbogacenie to nastąpiło. Ta fundamentalna zasada dla całego systemu prawa nie może być ograniczona na poziomie ustawowym przez instytucję nadpłaty podatkowej”⁷⁴³. Biorąc pod uwagę zarówno przywołany wyżej wyrok TK, jak i poglądy doktryny oraz judykatury, z których wynika znaczenie normatywne przesłanki zubożenia, można by dojść do przekonania, że w sytuacji braku poniesienia ciężaru ekonomicznego nadpłaty podatnikowi nie przysługuje żadne inne prawo majątkowe w ujęciu konstytucyjnym. W świetle orzecznictwa TK gwarancje konstytucyjne ich dotyczące odnoszą się do praw podmiotowych, w tym publicznych, mających realizować określony interes ekonomiczny⁷⁴⁴. Wskazany interes ekonomiczny byłby wyznaczany przez poniesienie ciężaru ekonomicznego podatku. Podatnik, który przerzucił ten ciężar na inne podmioty, nie legitymizuje się takim interesem. Zgodnie z takim tokiem rozumowania, inne prawo majątkowe w rozumieniu art. 64 Konstytucji nie powstaje, jeżeli podatnik nie poniósł uszczerbku majątkowego⁷⁴⁵.

Reasumując, pomimo braku konsensu co do konkretnej podstawy w przepisach Konstytucji należy uznać, że uprawnienie do nadpłaty ma swój wyraz konstytucyjny. Nie

⁷⁴³ Wyrok TK z 6.03.2002 r., P 7/00, OTK-A 2002, nr 2, poz. 13.

⁷⁴⁴ Wyrok TK z 19.12.2002 r., K 33/02, OTK-A 2002, nr 7, poz. 97.

⁷⁴⁵ M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe...*, s. 127.

można jednak wnioskować na tej podstawie, że z norm konstytucyjnych można wywieść zakaz uregulowania prawa do stwierdzenia czy też zwrotu nadpłaty niezubożonemu podatnikowi w drodze procedury podatkowej.

3. Przesłanka zubożenia w nadpłacie podatku w dorobku orzecznictwym TSUE

W kontekście możliwości wprowadzenia *expressis verbis* ograniczenia uprawnienia do nadpłaty z uwagi na zarzut bezpodstawnego wzbogacenia należy wskazać, że – jak wskazują zwolennicy omawianego w rozprawie wariantu interpretacyjnego – jest ono dopuszczalne w ramach prawa europejskiego, o czym świadczy wiele wyroków wydanych przez TSUE. Niemniej Trybunał w swojej praktyce orzeczniczej wypracował wiele warunków, które muszą być spełnione, aby przepisy państwa członkowskiego przewidujące takie ograniczenie były zgodne z prawem unijnym.

Pierwsze orzeczenia dotyczące tego zagadnienia były podejmowane przez TSUE już w latach 80. XX wieku.

Jedno z pytań zadanych Trybunałowi w sprawie C-68/79, Hans Just dotyczyło możliwości odmowy zwrotu podatku pobranego niezgodnie z prawem europejskim z uwagi na to, że zwrot ten prowadziłby do bezpodstawnego wzbogacenia podatnika. Na gruncie prawa duńskiego, którego dotyczyło pytanie prejudycjalne, zwrot podatków mógł być wówczas dochodzony przez podatników w ramach procedury cywilnoprawnej. To z kolei skutkowało odmową zwrotu nadpłat w sytuacjach, gdy podatnicy nie ponosili ich ciężaru ekonomicznego. Rząd duński argumentował w tym zakresie, że zwrot takich świadczeń prowadziłby do bezpodstawnego wzbogacenia podatnika, ponieważ z tytułu uiszczenia podatku nie ponosi on żadnej szkody. Co więcej, wskazywał, że państwo byłoby obowiązane do zwrotu takiej nadpłaty dwukrotnie, tj. na rzecz podatnika formalnego oraz podatnika ekonomicznego. A zatem, zdaniem rządu duńskiego, na gruncie rodzimych przepisów podatnicy ekonomiczni mogliby skutecznie dochodzić od państwa zwrotu nienależnie pobranych podatków nawet w sytuacji, gdyby państwo zwróciło je na rzecz podatników formalnych⁷⁴⁶.

⁷⁴⁶ Wyrok TS z 27.02.1980 r., Hans Just I/S przeciwko Danish Ministry for Fiscal Affairs, C-68/79, pkt 20, 24.

W analizowanym orzeczeniu Trybunał wyraził przede wszystkim pogląd o niezgodności z prawem europejskim stanu prawnego, w którym sytuacja prawna podmiotów wnioskujących o zwrot nadpłaty, z uwagi na niezgodność jej podstawy prawnej z prawem wspólnotowym, byłaby gorsza od sytuacji prawnej podmiotów uprawnionych do innego rodzaju nadpłat⁷⁴⁷. Stwierdzenie to jest obecnie dość oczywiste. Jak wskazano już w rozprawie, przedstawiciele doktryny prawa podatkowego posługują się tym argumentem chociażby w celu dokonania krytyki uchwały NSA, I GPS 1/11.

Trybunał potwierdził ponadto dopuszczalność uregulowania odmawiającego zwrotu nadpłaty, który skutkowałby bezpodstawnym wzbogaceniem podatnika w kontekście prawa europejskiego⁷⁴⁸.

Wyrok ten, pomimo dość lakonicznego odniesienia się do omawianego zagadnienia, miał istotne znaczenie w kontekście ograniczenia zwrotu nadpłaty z uwagi na wystąpienie przesłanki zubożenia. Potwierdził on bowiem, że wprowadzenie takiego ograniczenia nie jest zakazane przez prawo europejskie. To z kolei skutkowało podjęciem działań legislacyjnych w tym zakresie przez niektóre państwa członkowskie. Działania te doprowadziły następnie do zadawania pytań prejudycjalnych odnoszących się do tej problematyki⁷⁴⁹. Tymczasem Trybunał w kolejnych wyrokach rozbudował swoje stanowisko jej dotyczące. Jak wskazuje P. Wróbel, kolejne pytania prejudycjalne skierowane przez sądy krajowe skupiały się głównie na dwóch kwestiach, tj. pojęciu bezpodstawnego wzbogacenia w zakresie ograniczenia prawa do zwrotu (sposobu jego rozumienia oraz zakresu zastosowania) oraz samych zagadnieniach proceduralnych związanych m.in. z ciężarem dowodu, środkami dowodowymi, a także domniemaniami stosowanymi w prawie wewnętrznym niektórych państw członkowskich⁷⁵⁰.

W wyroku C-61/79, *Denkavit Italiana* Trybunał powtórzył przede wszystkim dość ogólne kryteria ograniczenia zwrotu nadpłaty z uwagi na bezpodstawne wzbogacenie⁷⁵¹. Co ciekawe, odniósł się również do wątpliwości sądu krajowego w kwestii naruszenia regulacji

⁷⁴⁷ *Ibidem*, pkt 25.

⁷⁴⁸ *Ibidem*, pkt 26.

⁷⁴⁹ P. Wróbel, *Prawo do zwrotu podatku pobranego niezgodnie z prawem unijnym*, Warszawa 2021, s. 133–134.

⁷⁵⁰ *Ibidem*, s. 134.

⁷⁵¹ Wyrok TS z 27.03.1980 r. *Amministrazione delle finanze dello Stato przeciwko Denkavit Italiana Srl*, C-61/79, pkt 28.

unijnych dotyczących zakazanej pomocy publicznej poprzez zwrot nadpłat niezubożonym podatnikom. Tytułem przypomnienia, pogląd, zgodnie z którym takie zwroty będą stanowiły niedozwoloną pomoc publiczną, był prezentowany również przez M. Popławskiego. Trybunał zajął jednak stanowisko odmienne. Normy europejskie regulujące niedozwoloną pomoc publiczną dotyczą sytuacji, w której państwa członkowskie, dążąc do realizacji własnych celów gospodarczych lub społecznych, przyznają określonym podmiotom korzyści, które mają sprzyjać realizacji powyższych celów. Nie dotyczą one zatem przepisów dotyczących zwrotu nadpłat⁷⁵².

Natomiast w wyroku C-199/82, *San Giorgio* Trybunał poszerzył swoje stanowisko odnośnie do omawianego zagadnienia. Pierwsze pytanie sądu krajowego dotyczyło tego, czy przy ograniczeniu zwrotu nadpłaty państwo członkowskie może żądać od podatnika wykazania, że nie przerzucił on ciężaru podatku na podmiot trzeci. Trybunał w tym zakresie doszedł do przekonania, że każdy wymóg dowodowy, który skutkowałby znacznym utrudnieniem lub uniemożliwieniem odzyskania podatków czy też opłat nałożonych niezgodnie z prawem wspólnotowym, jest niedopuszczalny. Za przykład takich regulacji podał przerzucenie ciężaru dowodowego odnoszącego się do poniesienia ciężaru podatku na podatnika oraz ograniczenie środków dowodowych, które mogą być w takich sprawach przeprowadzane⁷⁵³.

Sąd krajowy zadał ponadto pytanie dotyczące zgodności z prawem wspólnotowym regulacji ograniczających zwrot nadpłat podatku czy też innych danin, jeżeli przepisy tego rodzaju nie dotyczą wszystkich danin publicznoprawnych w państwie członkowskim. W odpowiedzi na powyższe TSUE odwołał się do zasady niedyskryminacji, która została wyartykułowana w obrębie tej problematyki w wyroku *Hans Just*. Sytuacja prawna podmiotów wnioskujących o zwrot nadpłat powstałych z powodu niezgodności ich podstawy prawnej z prawem wspólnotowym nie może być mniej korzystna od sytuacji prawnej podmiotów wnioskujących o zwrot nadpłat innego rodzaju⁷⁵⁴.

⁷⁵² *Ibidem*, pkt 31.

⁷⁵³ Wyrok TS z 9.11.1983 r., *Amministrazione delle Finanze dello Stato przeciwko SpA San Giorgio*, C-199/82, pkt 11–15.

⁷⁵⁴ *Ibidem*, pkt 16–18.

Zagadnienie dotyczące ciężaru dowodowego było również podnoszone w wyrokach C-331/85, C-376/85 oraz C-378/85, *Bianco i Girard*. W ocenie pytającego sądu krajowego w przypadku podatków pośrednich dopuszczalne jest przyjęcie domniemania ich przerzucenia z uwagi na to, że z podstawowej ich cechy wynika rozszczępienie pomiędzy podatnikiem formalnym a ekonomicznym. Trybunał nie podzielił tego stanowiska. Nawet jeżeli zgodnie z prawem krajowym podatki pośrednie powinny być ponoszone przez podmioty trzecie i co do zasady zjawisko takie występuje, nie oznacza to, że zawsze dochodzi do przerzucenia ciężaru ekonomicznego takich podatków. Odmowa zwrotu podatku wymaga dokonania analizy ekonomicznych skutków uiszczenia podatku nienależnego⁷⁵⁵. Trybunał wyjaśnił również, że konkluzje wynikające z wyroku *San Giorgio* dotyczące ciężaru dowodowego mają zastosowanie do każdego rodzaju rynku, a nie tylko rynku wolnokonkurencyjnego. Z tego powodu nie można chociażby stosować domniemania przerzucenia ciężaru podatku wobec podatników działających na rynku monopolistycznym. Charakter rynku może jedynie przemawiać za brakiem przerzucenia podatku. Niemniej na strategię handlową przedsiębiorstwa może wpływać tak wiele czynników, że nie jest możliwe stwierdzenie, w jaki sposób prowadzą one do faktycznego przerzucenia ciężaru podatku⁷⁵⁶.

W wyroku C-192/95, *Comateb* Trybunał ponownie poszerzył swoje stanowisko dotyczące omawianej w rozprawie problematyki. Po pierwsze, wyjaśnił, że możliwość uzyskania przez podatnika ekonomicznego zwrotu nienależnego podatku od podatnika formalnego obliguje państwo do jego zwrotu na rzecz podatnika formalnego. Po drugie, wyraził również pogląd, zgodnie z którym występowanie środka prawnego na gruncie przepisów prawa krajowego obligującego państwo do zwrotu nienależnego podatku bezpośrednio na rzecz podatnika ekonomicznego skutkuje brakiem konieczności stworzenia przez państwo członkowskie systemu zwrotu nadpłat na rzecz podatników formalnych⁷⁵⁷.

W przedmiotowym wyroku Trybunał wyjaśnił również, że przerzucenie przez podatnika na podmioty trzecie jedynie części ciężaru ekonomicznego nienależnego podatku obliguje państwo członkowskie do zwrotu pozostałej części podatku na rzecz podatnika⁷⁵⁸. Z

⁷⁵⁵ Wyroki TS C-331/85, C-376/85; C-378/85, *Bianco i Girard*, pkt 14–17.

⁷⁵⁶ *Ibidem*, pkt 18–21.

⁷⁵⁷ Wyrok TS z 14.01.1997 r., *Comateb*, C-192/95, pkt 24.

⁷⁵⁸ *Ibidem*, pkt 28.

wyroku wynika ponadto, że jeżeli nawet doszło do przerzucenia ciężaru ekonomicznego, to nie zawsze musi się to wiązać z bezpodstawnym wzbogaceniem podatnika, który uzyskał zwrot takiego nienależnego podatku. Jeżeli podatnik wskutek podniesienia cen oferowanych przez niego towarów lub usług, spowodowanego nałożeniem takiego niezgodnego z prawem wspólnotowym podatku, doznał straty, gdyż doszło do zmniejszenia jego sprzedaży, wówczas państwo nie jest uprawnione do odmowy zwrotu z uwagi na ograniczenie odnoszące się do bezpodstawnego wzbogacenia⁷⁵⁹. Należy jednak zaznaczyć, że z całą pewnością prawo europejskie nie wymaga tego, aby taki zwrot odbywał się w ramach procedury podatkowej⁷⁶⁰.

W wielu orzeczeniach TSUE zaznaczał również, że ograniczenie zwrotu z uwagi na bezpodstawne wzbogacenie podatnika należy interpretować w sposób ścisły⁷⁶¹.

Trybunał zanegował możliwość ograniczenia prawa do zwrotu z powodu bezpodstawnego wzbogacenia podatnika w odniesieniu do podatków, które z samego swojego założenia są nieprzerzucalne⁷⁶². Według P. Wróbla, konsekwencją tak wąsko rozumianego ograniczenia prawa do zwrotu jest kierowanie obecnie pytań prejudycjalnych odnoszących się do tego zagadnienia jedynie w odniesieniu do podatków pośrednich⁷⁶³. Zaprezentowane wyżej stanowisko TSUE jest niezrozumiałe i niekonsekwentne. Skoro bezpodstawne

⁷⁵⁹ *Ibidem*, pkt 32.

⁷⁶⁰ „W tym zakresie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem wobec braku uregulowania wspólnotowego to do krajowego porządku prawnego każdego państwa członkowskiego należy określenie właściwych sądów i uregulowanie trybów postępowania sądowego służących pełnemu zagwarantowaniu praw jednostki wynikających z prawa wspólnotowego” (wyrok TS 10.04.2008 r., Bezpodstawne wzbogacenie jako podstawa do odmowy zwrotu podatku pobranego z naruszeniem przepisów wspólnotowych. Bezpośrednia skuteczność przepisów prawa wspólnotowego, C-309/06, ZOTSiS 2008, nr 4A, poz. I-2283, pkt 59).

⁷⁶¹ Wyrok TS z 15.09.2011 r., Prawo do odliczenia od zaliczki, do której zapłaty spółka dominująca jest zobowiązana przy wypłacie swoim akcjonariuszom dywidend wypłaconych przez jej spółki zależne, uzależnione od miejsca siedziby spółki dominującej a swobody przedsiębiorczości i przepływu kapitału, C-310/09, ZOTSiS 2011, nr 8–9A poz. I-8115–8183, pkt 73 oraz przywołane tam orzecznictwo.

⁷⁶² „Prawo Unii sprzeciwia się temu, aby w sytuacji, gdy krajowy system podatkowy mający na celu unikanie podwójnego opodatkowania nie polega, jako taki, na przerzuceniu na osobę trzecią podatku nienależnie zapłaconego przez jego płatnika, państwo członkowskie odmawiało zwrotu kwot zapłaconych przez spółkę dominującą z tego powodu, że ów zwrot stanowiłby dla niej bezpodstawne wzbogacenie, albo z tego powodu, że kwota zapłacona przez spółkę zależną nie stanowi dla niej ani kosztu księgowego, ani podatkowego, lecz obciąża sumę kwot, które mogłyby zostać wypłacone jej akcjonariuszom” (wyrok TS z 15.09.2011 r., Prawo do odliczenia od zaliczki, do której zapłaty spółka dominująca jest zobowiązana przy wypłacie swoim akcjonariuszom dywidend wypłaconych przez jej spółki zależne, uzależnione od miejsca siedziby spółki dominującej a swobody przedsiębiorczości i przepływu kapitału, C-310/09, ZOTSiS 2011, nr 8–9A poz. I-8115–8183, pkt 76).

⁷⁶³ P. Wróbel, *Prawo do zwrotu podatku...*, s. 143.

wzbogacenie podatnika powinno być rozumiane w kontekście faktycznego przerzucenia ciężaru podatku, to może do niego dojść również w ramach podatków bezpośrednich.

Z orzecznictwa TSUE wynika również konieczność zagwarantowania przez państwo członkowskie zwrotu nienależnego podatku podatnikowi ekonomicznemu. Trybunał wyraził nawet pogląd, zgodnie z którym brak możliwości uzyskania zwrotu takiego świadczenia od podatnika formalnego w drodze cywilnoprawnej, chociażby z powodu jego niewypłacalności, skutkuje obowiązkiem zapewnienia odpowiedniej procedury zapewniającej zwrot takich świadczeń bezpośrednio od państwa. Ograniczenie prawa do zwrotu podatnikowi formalnemu nie może doprowadzić do stanu prawnego, w którym podmiot faktycznie ponoszący ciężar podatku również nie może uzyskać jego zwrotu, gdyż skutkowałoby to naruszeniem zasady skuteczności⁷⁶⁴.

Zaprezentowane orzecznictwo Trybunału pozwala wysnuć następujące wnioski:

- państwo członkowskie może odmówić zwrotu nadpłaty podatnikowi, który wskutek jej zwrotu byłby bezpodstawnie wzbogacony;
- bezpodstawnie wzbogacony zwrotem nadpłaty byłby podatnik, który faktycznie przerzucił ciężar podatku na podmiot trzeci w sensie ekonomicznym;
- państwo członkowskie nie może przyjmować domniemania przerzucenia ciężaru ekonomicznego podatku pośredniego;
- charakter rynku nie może świadczyć o fakcie przerzucenia bądź braku przerzucenia podatku, a zatem zbadanie rynku pod kątem elastyczności popytu nie będzie wystarczające do udowodnienia podatnikowi przerzucenia podatku w konkretnej sytuacji;
- podatnikowi ekonomicznemu musi zostać zapewniony środek prawny umożliwiający mu dochodzenie podatku, którego ciężar ekonomiczny poniósł;
- niedopuszczalne są uregulowania, których skutkiem byłoby pozbawienie realnej możliwości dochodzenia zwrotu nadpłaty przez podatnika ekonomicznego.

4. Analiza zgodności przesłanki zubożenia w nadpłacie z normami wyższego rzędu

4.1. Roszczenia cywilnoprawne pomiędzy podatnikiem ekonomicznym i formalnym wynikające z nadpłaty podatku – obecna praktyka orzecznicza

⁷⁶⁴ Wyrok TS z 20.10.2011 r., Danfoss A/S, C-94/10, ZOTSiS 2011, nr 10A, poz. I-9963–10001, pkt 28–29.

W tej części rozprawy niezmiernie istotne będzie rozważenie kwestii możliwości dochodzenia przez podatnika ekonomicznego świadczenia nienależnego wynikającego z wystąpienia nadpłaty na gruncie prawa podatkowego.

W pierwszym rzędzie zarysowana zostanie obecna praktyka sądów powszechnych oraz SN odnosząca się do tego rodzaju roszczeń. Ich dochodzenie natomiast nie jest częste. Sprawy dotyczące nadpłaty podatkowej, która wpłynęła na wysokość ceny pomiędzy podmiotami prawa cywilnego, dość rzadko są przedmiotem orzeczeń w ramach sądownictwa powszechnego. Poniżej zostaną również omówione sprawy, które nie dotyczą w sposób bezpośredni omawianego w rozprawie zagadnienia, jednak kwestie w nich podnoszone, jak np. wpływ nienależności podatku na sankcje nieważności, są szczególnie istotne dla jego analizy.

Innymi słowy, problematyka ta cechuje się dużo większym stopniem ogólności. Przed podjęciem kwestii wpływu ewentualnej prawnej relewantności przesłanki zubożenia na roszczenia cywilnoprawne należy najpierw przeanalizować, czy takie roszczenia w ogóle występują. Jeżeli, przykładowo, normy prawa podatkowego w zakresie, w jakim podatnik odprowadza nienależny lub zawyżony podatek, nie mogłyby wpłynąć na nieważność czynności cywilnoprawnej pomiędzy podatnikiem ekonomicznym a formalnym, to wówczas zagadnienia bardziej szczegółowe, odnoszące się do wspomnianego wyżej wpływu, byłyby całkiem pozbawione sensu. Należy także zaznaczyć, że przedmiotowe roszczenia cywilnoprawne nie doczekały się jeszcze rozbudowanej analizy doktrynalnej. Z kolei argument dotyczący braku możliwości dochodzenia roszczeń cywilnoprawnych bądź taka możliwość są podnoszone zarówno przez zwolenników, jak i przeciwników relewantności prawnej przesłanki zubożenia w nadpłacie podatkowej. Częstym zabiegiem metodologicznym

stosowanym w doktrynie jest przywołanie jedynie kilku orzeczeń cywilnoprawnych, bez jakiegokolwiek analizy w tym względzie⁷⁶⁵.

4.1.1. Roszczenia cywilnoprawne pomiędzy podatnikiem ekonomicznym i formalnym wynikające z nadpłaty podatku – dorobek SN

Problem roszczeń powstałych pomiędzy podatnikiem ekonomicznym i formalnym był przedmiotem rozstrzygnięcia w wyroku SN z 8.06.2017 r. W stanie faktycznym strona powodowa zawarła umowę sprzedaży nieruchomości z gminą. Umowa ta obejmowała również podatek od towarów i usług, który został przez gminę odprowadzony na rzecz organów podatkowych (na gruncie ówczesnej interpretacji przepisów u.p.t.u. gmina powinna podatek uiścić, lecz dominująca interpretacja później się zmieniła i przemawiała za brakiem takiego obowiązku). Po zmianie wykładni podatnik ekonomiczny wystąpił z roszczeniem do gminy o zwrot ceny w części zawierającej podatek od towarów i usług. Stan prawny był jednak jeszcze bardziej skomplikowany z uwagi na to, że gmina nie mogła już dochodzić zwrotu nadpłaty z powodu upływu terminu przedawnienia. Należy w pierwszym rzędzie zwrócić uwagę na wyrażony w tym wyroku przez SN pogląd, wedle którego podatek zawarty w cenie sprzedaży, który okazałby się nadpłatą, skutkuje częściową nieważnością umowy sprzedaży. Sankcja nieważności miałaby wynikać ze sprzeczności czynności z nieobowiązującą już ustawą z 5.07.2001 r. o cenach oraz u.p.t.u. W związku z odprowadzeniem przez gminę podatku na rzecz organu podatkowego Sąd następnie odniósł się do kwestii wypełnienia się hipotezy art. 409 k.c. W takim stanie faktycznym – zdaniem

⁷⁶⁵ Można tu np. wskazać opracowania: M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe...*, s. 142–143. W jednym podrozdziale zostały przez niego opisane mechanizmy odzyskania nienależnie pobranego podatku przez konsumenta. Połowa z niego jest poświęcona analizie nieobowiązującej już ustawy z 5.07.2001 r. o cenach, następna zaś część (dość krótka, zawierająca jedynie kilka zdań) miała – jak się wydaje – ukazać możliwość dochodzenia roszczeń cywilnoprawnych z przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu przez tego konsumenta. Część ta sprowadza się do zacytowania przepisów dotyczących bezpodstawnego wzbogacenia oraz świadczenia nienależnego, a następnie uznania, że znajdują one zastosowanie w przypadku konsumenta, który nienależnie poniósł ciężar podatku. Dalej zaś autor stwierdził: „W przypadku uznania, że konsument nie będzie mógł domagać się od podatnika odzyskania zwrotu nienależnie zapłaconego podatku, powinien mieć możliwość dochodzenia tej należności od Skarbu Państwa, na podstawie regulacji bezpodstawnego wzbogacenia zawartych w kodeksie cywilnym” (*ibidem*, s. 143–144); M. Gizicki, *Koncepcja bezpodstawnego wzbogacenia...*, s. 91–92. Autor przedstawił tu kilka orzeczeń sądów powszechnych dotyczących roszczeń cywilnoprawnych pomiędzy podatnikiem ekonomicznym a formalnym, mających świadczyć o niemożliwości dochodzenia takich roszczeń w przypadku przerzucenia ciężaru ekonomicznego nadpłaty, która wystąpiła w ramach podatku akcyzowego; K. Radzikowski, *Zasada autonomii...*, s. 220. Autor w jednym zdaniu przywołuje orzeczenia cywilnoprawne, które miałyby świadczyć o wystąpieniu roszczeń cywilnoprawnych w przypadku przerzucenia ciężaru ekonomicznego w nadpłacie podatku.

SN – gmina wyzbyła się korzyści majątkowej. Sąd uznał również, że nie znajdzie w sprawie zastosowania art. 409 k.c. *in fine*, ponieważ zgodnie z ugruntowanym poglądem orzecznictwem świadomość obowiązku zwrotu korzyści u wzbogaconego dotyczy momentu wyzbywania się korzyści. Rozważenie tej świadomości nie sprawiało problemu z uwagi na wspomnianą wyżej powszechnie przyjętą interpretację przepisów u.p.t.u. Z tego powodu trudno było czynić zarzut pozwanej gminie, że powinna się liczyć z obowiązkiem zwrotu ceny w wysokości podatku, czyli *de facto* powinna zdawać sobie sprawę z jego nienależności.

Strona powodowa podnosiła argument, zgodnie z którym gmina powinna znać przepisy prawa, właściwie je interpretować, a także ponosić ryzyko zmian ich wykładni. Tymczasem Sąd tego stanowiska nie podzielił, zwracając jednocześnie uwagę na przyjętą wówczas interpretację przepisów prawa podatkowego. Odnośnie do tej kwestii Sąd zaprezentował następującą argumentację: „Przy interpretacji formuły »liczenia się z obowiązkiem zwrotu« (dobrej lub złej wiary przy wyzbyciu lub zużyciu korzyści) istotne są okoliczności faktyczne, na podstawie których można formułować ocenę, czy bezpodstawnie wzbogacony powinien jednak brać pod uwagę możliwy obowiązek zwrotu korzyści uprawnionemu. Chodzi zatem o świadomość takiego obowiązku *in concreto*, a nie obowiązku o charakterze ogólnym i obiektywnym”. Można z tego zatem wywieść brak możliwości uznania – w konkretnej sprawie odnoszącej się do analizowanego w rozprawie zagadnienia – wystąpienia świadomości obowiązku zwrotu świadczenia u wzbogaconego, jeżeli był on obowiązany do uiszczenia podatku zgodnie z przyjętą wówczas praktyką orzecznictwem⁷⁶⁶.

Przedmiotowe orzeczenie, oprócz odpowiedzi na niezwykle istotne pytanie w kwestii możliwości dochodzenia roszczeń związanych z nadpłatą w oparciu o roszczenia cywilnoprawne oraz wskazania przyczyny wystąpienia takiego roszczenia, tj. sprzeczności z ustawą o cenach oraz u.p.t.u., rodzi jeszcze więcej pytań odnoszących się do art. 409 k.c. Z uwagi na to, że SN opowiedział się za brakiem możliwości zastosowania w sprawie art. 409 k.c. *in fine* z powodu ugruntowanej wykładni, problematyczne może być chociażby to, czy omyłkowe uiszczenie podatku w takich sprawach będzie świadczyło o tym, że wzbogacony powinien się liczyć z obowiązkiem zwrotu. Co więcej, naturalnie nasuwa się pytanie odnoszące się do zakresu znaczeniowego powszechnej praktyki interpretacyjnej, czyli w jakich sytuacjach taka powszechna praktyka wystąpi.

⁷⁶⁶ Wyrok SN z 8.06.2017 r., V CSK 563/16, LEX nr 2303442.

Kwestia wpływu nadpłaty podatku na świadczenie nienależne została podjęta również w wyroku SN z 4.12.2008 r. Stan prawny nie dotyczył bezpośrednio powstania roszczenia kondykcijnego uwarunkowanego wystąpieniem nadpłaty podatkowej. W przedmiotowej sprawie nadpłata podatku była ewentualnie konsekwencją wystąpienia świadczenia nienależnego na gruncie cywilnoprawnym. Świadczenie, które miało miejsce pomiędzy powodem i pozwanym, wypełniało przesłanki świadczenia nienależnego. Jego część została odprowadzona na rzecz organu podatkowego jako podatek od towarów i usług oraz podatek dochodowy od osób prawnych. Niezmiernie istotne są poczynione przez SN spostrzeżenia dotyczące wpływu spełnienia obowiązków publicznoprawnych na wypełnienie hipotezy art. 409 k.c. Warto również dodać, że w omawianym orzeczeniu brak jest jakichkolwiek informacji o stwierdzeniu nadpłaty czy też jej zwrotu pozwanemu. Co więcej, SN wskazuje w nim, że mogło ewentualnie dojść do powstania nadpłaty podatkowej. Z powyższego można zatem wnioskować, że nadpłata, która miałaby wynikać ze świadczenia nienależnego, nie została zwrócona lub zaliczona zgodnie z przepisami o.p. na poczet zaległości podatkowych pozwanego. Sąd Najwyższy uznał w tym zakresie, że dochodzenie całości roszczenia – a zatem tej części, która została przeznaczona na spełnienie obowiązków publicznoprawnych – jest przedwczesne. Ustalił ponadto, że do części świadczenia uiszczonej w zamiarze wypełnienia zobowiązań podatkowych zastosowanie znajdzie art. 409 k.c.⁷⁶⁷

Stanowisko przedstawione przez SN w tym wyroku jest bardzo ważne, gdyż pozostaje ono aktualne w przypadku ewentualnego powstania roszczenia kondykcijnego pomiędzy

⁷⁶⁷ „Odmiennej oceny wymaga z pewnością sytuacja, w której sam transfer korzyści (świadczenie pieniężne) generuje odpowiednie obciążenie publiczno-prawne (podatkowe), przy czym zakres tych obciążeń pozostaje bezpośrednio uzależniony od wysokości świadczenia. W rozpoznawanej sprawie powód (leasingobiorca) zapłacił kontrahentowi opłaty (za analizę wstępną i manipulacyjną) w większym rozmiarze, niż wynikało to z treści zmienionej aneksem umowy leasingu. Rozmiar świadczenia leasingobiorcy determinował też wysokość podatku VAT i wysokość podatku dochodowego w określonym roku podatkowym, obciążających leasingodawcę. Oznacza to, że uzyskanie przez leasingodawcę (pozwanego) wyższego świadczenia niż przysługujące na podstawie umowy leasingu prowadzić mogło do dokonania w rezultacie tzw. nadpłaty podatku. W skardze kasacyjnej skarżący stwierdził, że »obowiązek podatkowy (leasingodawcy) powstał w miesiącu wystawienia faktury VAT i został w pełni przez skarżącego wykonany« (s. 11 skargi). W związku ze świadczeniem uzyskanym przez leasingodawcę (także – świadczeniem nienależnym) leasingodawca poniósł określone wydatki finansowe. Powstaje zatem kwestia wpływu efektywnie wykonanych obciążeń podatkowych, bezpośrednio generowanych przez świadczenia uzyskiwane przez leasingodawcę, na zakres ewentualnego roszczenia leasingobiorcy o zwrot nienależnego świadczenia na podstawie art. 410 § 2 k.c. Sąd Apelacyjny tej kwestii w ogóle nie rozważał, koncentrując się w toku postępowania – zgodnie z przedmiotem zasadniczej kontrowersji stron – na samej zasadności roszczenia leasingobiorcy w związku z dokonaniem opłat i następnie – ze zmianą treści umowy leasingu. Przesądzenie ostateczne zakresu roszczenia kondykcijnego powoda na podstawie art. 410 § 2 k.c. było zatem na pewno przedwczesne. Dlatego Sąd Najwyższy, uznając za trafny zarzut naruszenia art. 409 k.c., uchylił zaskarżony wyrok w części uwzględniającej powództwo (pkt 1a) oraz w części zasądzającej koszty procesu (pkt 1c i pkt 3) i w tym zakresie przekazał sprawę sądowi drugiej instancji do ponownego rozpoznania (art. 398¹⁵ k.p.c.)” (wyrok SN z 4.12.2008 r., I CSK 224/08, LEX nr 484665).

podatnikiem ekonomicznym i formalnym wynikającego jedynie z nadpłaty podatkowej. W takim przypadku wysokość świadczenia nienależnego zostaje uiszczona przez podatnika formalnego na rzecz organu podatkowego. Niemniej SN nie podjął głębszych rozważań odnośnie do uiszczenia podatku, który stanowił część ceny, na rzecz organów podatkowych, a także zastosowania do takiego stanu art. 409 k.c. Poprzestał jedynie na stwierdzeniu przedwczesności zasądzenia roszczenia w części dotyczącej podatku oraz uznał zasądzenie pełnej kwoty świadczenia, czyli wraz z podatkiem, za naruszenie art. 409 k.c. W kontekście omawianego orzeczenia warto zaakcentować jedną istotną kwestię. Wystąpienie świadczenia nienależnego na gruncie cywilnoprawnym nie zawsze musi skutkować nienależnością uiszczonego podatku. Wadliwość czynności prawnych nie przesądza bowiem o braku ich opodatkowania⁷⁶⁸. Możliwe jest wobec tego, że w takiej sytuacji do powstania nadpłaty w ogóle nie dojdzie.

Nadpłata podatkowa była przedmiotem wyroku SN z 27.02.2004 r. Analizowana przez Sąd sprawa dotyczyła nieważności części umowy pomiędzy podatnikiem ekonomicznym a formalnym, która miałaby wynikać z nadpłaty podatkowej. Wystąpienie nadpłaty nie było kwestią sporną. Strony zawarły pomiędzy sobą porozumienie obligujące pozwanego do zwrotu kwoty nadpłaty powodowi, który poniósł jego ciężar, po uzyskaniu jej zwrotu od organu podatkowego. Termin zwrotu wynikający z powyższego porozumienia doprowadził do sporu pomiędzy stronami, gdyż nadpłata nie została jeszcze zwrócona pozwanemu.

W czasie rozpatrywania sprawy przez SN toczyło się również dotyczące jej postępowanie sądowoadministracyjne. Spór pomiędzy stronami sprowadzał się do tego, czy przedmiotem odnowienia może być świadczenie nienależne z warunkiem jego wypłaty po uzyskaniu zwrotu nadpłaty. Sąd Najwyższy uznał w tym zakresie, że tego rodzaju warunek jest prawnie dopuszczalny. Należy jednak zwrócić uwagę na inne poczynione w analizowanym orzeczeniu rozważania dotyczące wpływu nadpłaty podatkowej na ewentualne roszczenia cywilnoprawne. Sąd przede wszystkim ustalił, że nadpłata podatku wynikająca ze świadczenia cywilnoprawnego skutkuje jego częściową nieważnością w oparciu o art. 58 § 3 k.c. w wysokości nienależnie uiszczonego podatku. W tej kwestii na

⁷⁶⁸ „Rozumienie konkretnych czynności opodatkowanych (dostawy towarów, świadczenia usług) powinno uwzględniać przede wszystkim skutki faktyczne oraz ich aspekty ekonomiczne. Mniejsze zaś znaczenie mają skutki o charakterze konwencjonalnym występujące na gruncie prawa prywatnego. Decydujące znaczenie zyskuje nie prawny (cywilnoprawny), lecz ekonomiczny aspekt transakcji” (A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2023, LEX, art. 5, pkt 3).

początku SN przytoczył art. 3 ust. 1 pkt 1 nieobowiązującej już ustawy o cenach. Zgodnie z tą regulacją, cena zawiera również kwotę podatku od towarów i usług. Następnie zaznaczył, że część takiego świadczenia jest obarczona sankcją nieważności jako niezgodna z przepisami ustawy⁷⁶⁹: „W konsekwencji, umowa sprzedaży mająca za przedmiot tę nieruchomość była nieważna w zakresie obejmującym jako składnik ceny podatek od towarów i usług (art. 58 § 3 k.c.), w tym bowiem zakresie była ona sprzeczna z przepisami VATU, do której nawiązywała”⁷⁷⁰. Sąd Najwyższy rozstrzygnął także, czy w sprawie doszło do powstania zobowiązania podatkowego: „Sprzedaż przez spółkę w dniu 8.1.2001 r. powodowi i jego żonie zabudowanej nieruchomości bezspornie jednak była zwolniona od tego podatku (art. 7 ust. 1 pkt 5 VATU). [...] W sprawie taka faktura została wystawiona, co zrodziło problem możliwości uzyskania przez spółkę od Urzędu Skarbowego zwrotu zapłaconej mu kwoty, bezpodstawnie pobranej od powoda i jego żony tytułem podatku VAT”⁷⁷¹.

W postanowieniu SN z 19.02.2003 r. stan faktyczny był następujący. Powód domagał się do Skarbu Państwa zwrotu uiszczonej opłaty skarbowej. Zgodnie z art. 2 § 1 pkt 3 o.p., do opłaty skarbowej stosuje się przepisy tej ustawy, a zatem do nadpłaconej lub nienależnie zapłaconej opłaty skarbowej będą miały zastosowanie regulacje dotyczące nadpłaty. W analizowanym przez Sąd przypadku powód uiścił opłatę skarbową poprzez notariusza, który był płatnikiem. Bezsporne było, że opłata skarbową od czynności podjętej przez podatnika była nienależna, jednak organy podatkowe, powołując się na przedawnienie, odmówiły jej zwrotu. Powód próbował zatem dochodzić od Skarbu Państwa zwrotu tego świadczenia w drodze cywilnoprawnej. Sąd Najwyższy uznał, że sprawy z zakresu nadpłat nie mogą być uznane za sprawy cywilne, a więc nie można ich dochodzić przed sądami powszechnymi. Stan prawny omawianej sprawy nie dotyczył bezpośrednio roszczeń pomiędzy podatnikiem ekonomicznym a podatnikiem formalnym z tytułu uiszczonej nadpłaty, jednak SN poczynił w nim spostrzeżenie istotne z perspektywy zagadnienia analizowanego w tej rozprawie. Są one następujące: „Nie można natomiast zgodzić się z zamieszczoną w uzasadnieniu uchwały Sądu Najwyższego z dnia 21 marca 1996 r., III AZP

⁷⁶⁹ Pogląd, że omawiana czynność jest niezgodna z regulacjami ustawy o cenach lub u.p.t.u., był prezentowany również w ramach innych orzeczeń. Por. wyrok SA w Białymstoku z 21.09.2018 r., I AGa 122/18, LEX nr 2574888.

⁷⁷⁰ Wyrok SN z 27.02.2004 r., V CK 293/03, OSNC 2005, nr 3, poz. 51.

⁷⁷¹ *Ibidem*.

39/95 (OSNAP 1996, z. 19, poz. 280) sugestią, iż nadpłata podatku jest świadczeniem nienależnym (art. 410 § 2 k.c.). Temu pogładowi sprzeciwiają się powołane poprzednio przepisy ustawowe. O tym, czy istnieje nadpłata podatkowa, rozstrzygają wyłącznie przepisy podatkowe, co może być stwierdzone w prawomocnie zakończonym postępowaniu administracyjnym. Sąd powszechny nie ma natomiast kompetencji do orzekania o zobowiązaniach podatkowych (opłacie skarbowej) i do kontroli decyzji administracyjnych wydanych w tym zakresie⁷⁷². Z tego poglądu można wywnioskować, że w sprawach cywilnoprawnych, których przedmiotem byłyby roszczenia pomiędzy podatnikiem ekonomicznym a formalnym wynikające z uiszczenia podatku, który na gruncie przepisów prawa podatkowego był nienależny lub zawyżony, zawsze niezbędne byłoby wzruszenie podstawy prawnej transferu pieniężnego pomiędzy podatnikiem formalnym a organem podatkowym. Niżej wyjaśnione zostanie, z jakich powodów zasadne jest twierdzenie o konieczności wzruszenia w ramach dochodzenia takich roszczeń podstawy prawnej uiszczenia podatku, tj. decyzji lub deklaracji, natomiast nie jest niezbędne samo stwierdzenie czy też zwrot nadpłaty.

Podsumowując, SN dochodził do przekonania, że uiszczenie świadczenia na gruncie prywatnoprawnym między podatnikiem ekonomicznym oraz formalnym, zawierającym w sobie nienależny lub zawyżony podatek, prowadzi do częściowej nieważności czynności cywilnoprawnej. Nieważność ta miałaby wynikać ze sprzeczności z innymi przepisami, jak przykładowo przepisami u.p.t.u. Jednocześnie, po uiszczeniu nadpłaty na rzecz Skarbu Państwa lub jst, podatnik formalny nie może skutecznie powoływać się na art. 409 k.c.

4.1.2. Roszczenia cywilnoprawne pomiędzy podatnikiem ekonomicznym i formalnym wynikające z nadpłaty podatku – dorobek sądów powszechnych

Roszczenie na gruncie prywatnoprawnym pomiędzy podatnikiem ekonomicznym i podatnikiem formalnym dotyczące nadpłaty, która wynikała z uznania przez TSUE regulacji ustawy o podatku akcyzowym za niezgodną z prawem europejskim, było przedmiotem rozstrzygnięcia SA w Poznaniu z 18.01.2011 r. Stan faktyczny sprawy wyglądał następująco. Powód dochodził od pozwanego (nabywcy energii elektrycznej) kwoty nadpłaty w podatku

⁷⁷² Postanowienie SN z 19.02.2003 r., V CKN 378/01, LEX nr 77086.

akcyzowym, która wynikała z przywołanego wyżej wyroku TSUE. Co istotne z punktu widzenia tematyki tej rozprawy, SA w Poznaniu wyraził w swoim wyroku pogląd, zgodnie z którym nie wystąpi świadczenie nienależne, którego źródłem jest nadpłata, jeżeli cena wynikająca z umowy nie uwzględnia *expressis verbis* kwoty podatku. Na jego powstanie nie ma żadnego wpływu cenotwórczy charakter podatku akcyzowego w konkretnej sprawie⁷⁷³. Z powyższego wynika zatem istotność – w kontekście powstania świadczenia nienależnego – jedynie kwoty podatku wyrażonej bezpośrednio w cenie, natomiast faktyczne przerzucenie ciężaru podatku w sensie ekonomicznym pozostaje faktem prawnie indyferentnym.

W omawianym orzeczeniu Sąd dokonał również analizy wpływu nadpłaty – której źródłem jest niezgodność prawa polskiego z prawem europejskim wynikająca z braku implementacji bądź nieprawidłowej implementacji dyrektywy unijnej – na roszczenia pomiędzy podmiotami prawa prywatnego. Wskazał, że taka sytuacja nie może prowadzić do powstania roszczeń pomiędzy podmiotami, jeżeli ich podstawą byłoby samo orzeczenie TSUE. Dyrektywa, po spełnieniu odpowiednich przesłanek, może znaleźć bezpośrednie zastosowanie, niemniej będzie ona kreować wyłącznie obowiązki w sferze stosunków wertykalnych, czyli pomiędzy państwem a jednostką, a nie pomiędzy autonomicznymi względem siebie podmiotami⁷⁷⁴.

Analogiczne wnioski dotyczące wpływu wyrażenia kwoty podatku bezpośrednio w umowie na powstanie roszczenia ze świadczenia nienależnego zostały przedstawione przez SA we Wrocławiu w wyroku z 19.02.2013 r. Zgodnie z tym orzeczeniem: „Aby móc uznać, że cena w zakresie, w jakim obejmuje bezpodstawnie ustalony podatek VAT, jest świadczeniem nienależnym w rozumieniu art. 410 § 2 k.c. i stanowi bezpodstawne wzbogacenie sprzedawcy kosztem kupującego, konieczne jest ustalenie, że uzgodniona przez strony cena obejmowała (czego nie można mylić z samym obciążeniem podatkiem) taki podatek, przez co należy rozumieć wyraźne wyodrębnienie tego podatku jako elementu ceny przez same strony umowy”⁷⁷⁵.

Stan faktyczny w innym orzeczeniu (wyrok SO w Łodzi z 9.06.2014 r.), w którym przedmiotem rozstrzygnięcia było roszczenie pomiędzy podatnikiem formalnym

⁷⁷³ Wyrok SA w Poznaniu z 18.01.2011 r., I ACa 1011/10, LEX nr 898626.

⁷⁷⁴ *Ibidem*.

⁷⁷⁵ Wyrok SA we Wrocławiu z 19.02.2013 r., I ACa 1423/12, LEX nr 1313458.

i ekonomicznym, przedstawiał się następująco. Powód zawarł z pozwaną umowę leasingu operacyjnego, którego przedmiotem była nieruchomość zabudowana budynkami gospodarczymi. W czasie trwania umowy powód będący korzystającym był zobowiązany na podstawie stosunku obligacyjnego ponosić koszt podatków i opłat, w tym podatku od nieruchomości. Pozwana uiszczała jako podatnik podatek od nieruchomości na podstawie deklaracji, w której dokonywała obliczenia należnego podatku w zależności od powierzchni użytkowej. Po uiszczeniu podatku pozwana obciążała jego kwotą powoda, zgodnie z przedmiotową umową. Na zlecenie pozwanej rzeczoznawca majątkowy sporządził operat szacunkowy, z którego wynikało, że powierzchnia użytkowa budynku oddanego w przedmiotowy leasing jest w rzeczywistości mniejsza. Następnie organ podatkowy wydał decyzję, w której stwierdził nadpłatę z tytułu podatku od nieruchomości. Ponieważ pozwana próbowała podnieść zarzut przedawnienia, konieczne było dokonanie analizy terminu wymagalności roszczeń cywilnoprawnych powiązanych z nienależnie uiszczonym podatkiem⁷⁷⁶.

Sąd uznał na wstępie, że stwierdzona w tym stanie faktycznym nadpłata spowodowała powstanie świadczenia nienależnego, które było następstwem dokonania płatności dotyczących podatku od nieruchomości wynikających z przedmiotowej umowy leasingu. Co istotne, wyrok jasno rozstrzyga kwestię tego, że moment powstania świadczenia nienależnego miałby być powiązany z doręczeniem decyzji określającej nadpłatę. Następnie, w zakresie wymagalności powyższych roszczeń, Sąd stwierdził, że nie można uznać, iż były one wymagalne w chwili zapłaty przez pozwaną kwot podatku, które w rzeczywistości stanowiły nadpłatę na rzecz organu podatkowego. W chwili zapłaty powód nie był jeszcze zubożony, natomiast po stronie pozwanej nie wystąpiło żadne wzbogacenie. Do wzbogacenia pozwanej doszło dopiero wtedy, gdy organ podatkowy dokonał zwrotu na jej rzecz przedmiotowej nadpłaty⁷⁷⁷.

Pogląd ten jest jednak nie do pogodzenia z treścią art. 407 i 409 k.c. Argumentem przemawiającym za powstaniem roszczenia w momencie zwrotu miałby być brak zubożenia pozwanego w momencie wpłaty podatku na rzecz organu podatkowego, gdyż dokonywał on swoich powinności zgodnie z treścią umowy leasingu. W takim ujęciu przecież samo

⁷⁷⁶ Wyrok SO w Łodzi z 9.06.2014 r., X GC 64/14, LEX nr 2126420.

⁷⁷⁷ *Ibidem*.

wyzbycie się korzyści skutkuje brakiem zubożenia, a w konsekwencji, zdaniem Sądu, brakiem powstania roszczenia kondykcijnego. Jeżeli wyzbycie się korzyści prowadziło do niemożliwości korzystania z instytucji świadczenia nienależnego niejako ze skutkiem *ex tunc*, to art. 409 k.c. nigdy nie znalazłby zastosowania. Sąd nie wyraził wprost poglądu o takim skutku uiszczenia nienależnego podatku, jednak jest to logiczna konsekwencja jego wywodów. Do zapłaty podatku od nieruchomości nie doszło bowiem w tym samym momencie, co zapłata ceny obejmującej również podatek. Wystąpił zatem pewien odcinek czasu, w którym pozwany dysponował nienależnym podatkiem. Przyjmując jednak uproszczony tok rozumowania, Sąd doszedł do wniosku o braku wzbogacenia z uwagi na odprowadzenie podatku na rzecz organów podatkowych. Samo odprowadzenie, czyli wyzbycie się korzyści, miałoby przemawiać za brakiem zubożenia, a przez to nie prowadzić do powstania roszczenia kondykcijnego. Niemniej wyzbycie się korzyści nie jest zdarzeniem skutkującym brakiem zastosowania w konkretnej sprawie przepisów regulujących bezpodstawne wzbogacenie oraz świadczenie nienależne. W innym przypadku całkowicie pozbawione znaczenia normatywnego byłyby chociażby art. 407 i 409 k.c., gdyż regulują one wpływ wyzbycia się korzyści przez wzbogaconego na roszczenie z bezpodstawnego wzbogacenia. Wyzbycie się korzyści może powodować określone skutki prawne i niekoniecznie jest to całkowity brak odpowiedzialności wzbogaconego⁷⁷⁸. Powyższe nie świadczy o powstaniu roszczenia kondykcijnego w każdym przypadku uiszczenia podatku, który okazał się nienależny. Niemniej, jeżeli to roszczenie nie powstaje z momentem uiszczenia ceny zawierającej taki podatek, to brak jego powstania z całą pewnością powinien być poparty inną argumentacją. Warto nadmienić, że przeprowadzona przez Sąd interpretacja została podtrzymana w drugiej instancji wyrokiem SA w Łodzi z 3.12.2014 r.⁷⁷⁹

W wyroku SA w Warszawie z 8.12.2015 r. stan faktyczny przedstawiał się następująco. Pozwana zawarła z powódką umowę sprzedaży lokalu użytkowego. W cenie został ujęty również podatek od towarów i usług. Po zawarciu transakcji pozwana powzięła informację

⁷⁷⁸ „Tylko *prima facie*, lektura przepisów Kodeksu cywilnego o bezpodstawnym wzbogaceniu zdaje się uprawniać do formułowania tezy, że rozporządzenie bezpodstawnie uzyskaną korzyścią na rzecz osoby trzeciej (art. 407 KC) zwalnia rozporządzającego od odpowiedzialności (art. 405 KC) i nie ma w tym kontekście znaczenia to, czy w chwili wyzbycia się korzyści powinien liczyć się z obowiązkiem zwrotu (art. 409 KC)” (G. Wolak, *Rozporządzenie bezpodstawnie uzyskaną korzyścią na rzecz osoby trzeciej ze świadomością obowiązku zwrotu*, MoP 2021, nr 10, s. 552).

⁷⁷⁹ Wyrok SA w Łodzi z 3.12.2014 r., I ACa 1319/14, LEX nr 1656849.

o braku opodatkowania tym podatkiem czynności będącej przedmiotem powyższej umowy. Skorygowała fakturę w ten sposób, że kwota wynagrodzenia bez uwzględnienia podatku była identyczna jak w umowie zawierającej podatek (nie doszło do obniżenia ceny o wysokość podatku). Sąd doszedł do przekonania, że w tym przypadku świadczenie w zakresie, w jakim obliguje powoda do uiszczenia podatku na rzecz pozwanej, jest świadczeniem nienależnym. W omawianym wyroku Sąd wyjaśnił również, w jaki sposób uiszczenie nadpłaty przez podatnika formalnego na rzecz organu podatkowego wpływa na roszczenie z art. 410 § 2 k.c. Poprzez odwołanie do licznych orzeczeń⁷⁸⁰ wskazał, że zgodnie z interpretacją art. 410 § 2 k.c. samo spełnienie nienależnego świadczenia uzasadnia roszczenie o jego zwrot. Irrelevantne jest, czy po stronie osoby, na rzecz której spełniono świadczenie, występuje wzbogacenie i czy po stronie osoby spełniającej świadczenie powstało zubożenie. Z tego poglądu Sąd wywiódł: „Niezależnie jednak od powyższego trzeba wskazać, iż nawet udowodnienie przez pozwaną bądź przyznanie przez stronę powodową faktu odprowadzenia wyżej wskazanej kwoty do urzędu skarbowego nie ma wpływu na zasadność przedmiotowego roszczenia co do zasady ani co do kwoty”⁷⁸¹. Należy jednak pamiętać, że pomimo dość jednolitego przyjmowania zarówno przez doktrynę, jak i judykaturę braku konieczności wykazywania wzbogacenia oraz zubożenia przy świadczeniu nienależnym, uznawane jest zastosowanie do takiego świadczenia art. 409 k.c. Regulacja ta jest bardzo ważna w przypadku takich stanów faktycznych, co potwierdza omawiany wyżej wyrok SN z 4.12.2008 r., I CSK 224/08.

Jednocześnie nader istotne są ustalenia SA w Warszawie odnośnie do wpływu wyrażenia wysokości podatku bezpośrednio w umowie na powstanie ewentualnych roszczeń kondykcyjnych wynikających z nadpłaty. Sąd ten rozstrzygnął – w przeciwieństwie do interpretacji przyjmowanej przez inne sądy powszechnych – że brak wyrażenia kwoty podatku w cenie zawartej umowy nie świadczy o braku uwzględnienia w niej kwoty podatku. Powołując się na art. 65 § 2 k.c., Sąd uznał, że umowa pomiędzy stronami zawiera również podatek, co zostało ustalone poprzez przesłuchanie stron oraz świadków. Na powyższą okoliczność przeprowadzone zostały następujące dowody: przesłuchanie strony pozwanej, a także zeznania świadka (księgowej zatrudnionej u strony pozwanej). Sąd

⁷⁸⁰ Wyrok SN z 15.05.2014 r., II CSK 517/13, LEX nr 1488794; wyrok SN z 9.08.2012 r., V CSK 372/11, LEX nr 1231631; wyrok SN z 24.11.2011 r., I CSK 66/11, LEX nr 1133784.

⁷⁸¹ Wyrok SA w Warszawie z 8.12.2015 r., I ACa 460/15, LEX nr 1954609.

posiłkował się ponadto wystawionymi fakturami oraz ich korektami, które miały świadczyć o woli stron umowy wliczenia w cenę podatku od towarów i usług. W tym zakresie Sąd wzmocnił powyższą argumentację poprzez odwołanie się do podstawowego założenia podatku od towarów i usług, jakim jest jego neutralność dla podatnika formalnego. Niemniej kwestia faktycznej zapłaty tego podatku przez podatnika ekonomicznego zawsze wymaga udowodnienia. Przyjęcie takiej interpretacji jest niezwykle istotne, gdyż podatnik ekonomiczny, który poniósł ciężar nienależnego podatku, mógłby dochodzić jego zwrotu nawet w przypadku, gdyby umowa nie przewidywała wprost tego podatku jako elementu ceny.

Również wyrok SA w Szczecinie z 16.02.2017 r. dotyczył wystąpienia świadczenia nienależnego, które miałyby wynikać z naliczenia przez podatnika formalnego niepoprawnej stawki podatku od towarów i usług, obciążającego podatnika ekonomicznego. Sąd uznał, że odprowadzenie kwoty podatku od towarów i usług nie ma żadnego wpływu na zasadność oraz wysokość świadczenia nienależnego. Argumentując swoje stanowisko, wskazywał, że utrwalona jest interpretacja, zgodnie z którą samo spełnienie świadczenia nienależnego uzasadnia roszczenie o jego zwrot, i że irrelevantne jest w tym zakresie badanie wzbogacenia oraz zubożenia stron, pomiędzy którymi wystąpiło świadczenie nienależne. Jednocześnie SA w Szczecinie, uchylając wyrok pierwszej instancji, zobowiązał sąd okręgowy do samodzielnego zbadania, czy w sprawie doszło do uiszczenia nienależnego podatku⁷⁸².

Analogiczne zagadnienie było przedmiotem rozstrzygnięcia SA w Białymstoku z 21.08.2018 r. Sąd w przedmiotowym wyroku dokonał analizy art. 409 k.c. w kontekście zapłaty przez pozwanego podatku od towarów i usług na rzecz Skarbu Państwa. W tym zakresie ustalił, że wzbogacenie pozwanego trwa nadal pomimo braku – w czasie wydawania orzeczenia – stwierdzenia nadpłaty przez organ podatkowy. Jak bowiem zauważył: „Stan wzbogacenia pozwanego jest nadal aktualny, albowiem zapłaty nienależnego podatku nie można utożsamiać z bezproduktywną i nieodwracalną utratą odpowiadającej mu sumy

⁷⁸² „Sąd Okręgowy, ponownie rozpoznając sprawę, w pierwszej kolejności dokona interpretacji łączącej strony umowy w części dotyczącej rozumienia przez strony postanowień § 5 pkt 4 umowy w zakresie wysokości podatku, jaki miał być doliczany do uzgodnionego wynagrodzenia netto, i stosownie do tych ustaleń oceni, czy w świetle przepisów prawa podatkowego, a w szczególności art. 41 ust. 12 ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług tak ustalone postanowienia umowy są ważne. W dalszej natomiast kolejności oceni, czy powód, uiszczając wynagrodzenie objęte dołączonymi do pozwu fakturami, uiszczał jednocześnie podatek we właściwej wysokości, czy też nie, a tym samym, czy spełniał świadczenie nienależne i w jakiej konkretnie wysokości” (wyrok SA w Szczecinie z 16.02.2017 r., I ACa 876/16, LEX nr 2292461).

pieniężnej w sytuacji, gdy przy dochowaniu niezbyt skomplikowanej procedury podatkowej istnieje realna możliwość jej odzyskania”⁷⁸³.

Podobne wnioski przedstawił SA w Katowicach w wyroku z 24.01.2013 r.: „Niezależnie od powyższego, nadmienić należy, że zgodnie z treścią art. 409 k.c., do którego odwoływał się pozwany, zużycie lub utrata bezpodstawnie uzyskanej korzyści powoduje wygaśnięcie obowiązku zwrotu świadczenia tylko wtedy, gdy zużycie to lub utrata korzyści nastąpiło bezpowrotnie i w sposób bezproduktywny, gdy w zamian tej korzyści tak wzbogacony nie uzyskał korzyści zastępczej, wzajemnej ani zaoszczędzenia wydatku. Jeżeli zaś w zamian korzyści wzbogacony uzyskał do swojego majątku jakąkolwiek inną korzyść majątkową (np. mienie czy zwolnienie z długu, który w ten sposób spłacił), nie można uznać, że nie jest wzbogacony, bowiem w wyniku dokonania tego wydatku w jego majątku w istocie pozostaje korzyść w postaci zwiększenia aktywów lub zmniejszenia pasywów (por. wyrok SN z 21 kwietnia 2010 r. V CSK 320/09, z 2 lutego 2012 r., II CSK 670/11). W tym przypadku przekazanie podatku do właściwego urzędu skarbowego nie świadczy o braku wzbogacenia, gdy po pierwsze pozwany nie wykazał w jaki sposób dokonał rozliczenia z fiskusem, czy nie nastąpiło to poprzez odliczenie kwoty należnego od niego podatku z podatkiem mu naliczonym, a nadto pozwany, jak i Sąd I instancji, przyjmując brak wzbogacenia tylko z tej przyczyny, nie uwzględniają przysługującego pozwanemu uprawnienia do korekty faktur i zwrotu podatku bezpodstawnie naliczonego”⁷⁸⁴.

Sąd Apelacyjny w Warszawie w wyroku z 9.01.2015 r. dokonał analizy w kwestii wysokości świadczenia nienależnego, jeżeli jego część została uiszczona jako podatek przez pozwanego. Doszedł w tym zakresie do wniosku, że uiszczony podatek VAT – który wystąpił w stanie faktycznym – musiał być nienależny, wynikał bowiem ze świadczenia nienależnego, co przemawia za tym, że jego wartość wchodzi w zakres świadczenia nienależnego. Sąd stwierdził dalej: „Oznacza to, że wystawione przez pozwanego faktury przedstawiały zdarzenia niezgodne z rzeczywistością (wynikające z nieważnej czynności prawnej). Wskutek tego powstała sytuacja tak, jak gdyby podatek VAT był nienależny. Wobec tego również zapłacona przez usługobiorcę cena (zawierająca podatek VAT) – kwota podatku VAT jest

⁷⁸³ Wyrok SA w Białymstoku z 21.09.2018 r., I AGa 122/18, LEX nr 2574888.

⁷⁸⁴ Wyrok SA w Katowicach z 24.01.2013 r., V ACa 678/12, LEX nr 1282592.

świadczeniem nienależnym w rozumieniu art. 410 § 2 k.c.”⁷⁸⁵. Powyższy wyrok jest doskonałym przykładem tego, że sądy cywilne nie interpretują w sposób poprawny przepisów podatkowych. W ramach podatku od towarów i usług opodatkowaniu podlegają zdarzenia o charakterze ekonomicznym, a nie czynności prawne. W zasadzie można stwierdzić, że taki pogląd nie jest przedmiotem sporu ani w judykaturze, ani w doktrynie. Uznanie, że nieważna czynność prawna nigdy nie jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług, jest daleko idącym uproszczeniem, świadczącym o braku znajomości specyfiki tego podatku. Wystarczy wskazać chociażby wyrok TSUE z 28.05.1998 r., C-3/97⁷⁸⁶, w którym uznano, że obrót podrabianymi kosmetykami podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Sąd Okręgowy w Piotrkowie Trybunalskim wyrokował 10.12.2013 r. w sprawie dotyczącej świadczenia nienależnego, które uwzględniało również podatek dochodowy. Doszedł do przekonania, że odprowadzony na rzecz organów podatkowych podatek nie zmniejsza wysokości świadczenia nienależnego. Wynika to z faktu, że podatnik jest uprawniony do złożenia deklaracji podatkowej. Następnie Sąd doszedł do wniosków wręcz niebywałych – biorąc pod uwagę stanowisko powyższe: „W przypadku zwrotu nienależnie pobranego świadczenia pozwanemu przysługuje bowiem żądanie zwrotu nadpłaty podatku. Sytuację tę reguluje przepis art. 73 i 74 Ordynacji podatkowej – ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. (t.j. Dz.U. z 2012 r. poz. 749). Zagadnienie to pozostaje jednak poza sferą ustaleń sądu w niniejszej sprawie, gdyż orzekanie w przedmiocie zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych należy do właściwych organów wskazanych w Ordynacji podatkowej”⁷⁸⁷. Stwierdzenia przedstawione przez Sąd zawierają błąd logiczny. Z jednej bowiem strony wskazał on, że podatnikowi przysługuje prawo do złożenia korekty, co miałoby przemawiać za istnieniem po jego stronie stanu wzbogacenia, z drugiej zaś, sam zauważył, że nie ma kognicji do uznania, czy na gruncie prawa podatkowego wystąpiło nienależne uiszczenie podatku. Doszło zatem w tej sprawie do założenia *a priori* o nienależności podatku, które – jak skład orzeczniczy sam zauważył – jest poza jego kognicją. Należy w tym miejscu jedynie

⁷⁸⁵ Wyrok SA w Warszawie z 9.01.2015 r., I ACa 988/14, LEX nr 1711599.

⁷⁸⁶ Wyrok TS z 28.05.1998 r., Postępowanie karne przeciwko John Charles Goodwin i Edward Thomas Unstead, C-3/97, pkt 14–15.

⁷⁸⁷ Wyrok SO w Piotrkowie Trybunalskim z 10.12.2013 r., V Pa 170/13, LEX nr 1721662.

przypomnieć, że wystąpienie świadczenia nienależnego na gruncie cywilnoprawnym nie musi koniecznie oznaczać, iż podatek uiszczony od tego świadczenia również będzie nienależny⁷⁸⁸.

Podsumowując, z dorobku orzeczniczego sądów powszechnych wynika, że w praktyce podatnik ekonomiczny może dochodzić świadczenia nienależnego wynikającego z nadpłaty podatku, która została uiszczona przez podatnika formalnego na rzecz organów podatkowych. Sankcja nieważności czynności prawnej miałaby wynikać natomiast z niegodności czynności prawnej w zakresie ceny z normami prawa podatkowego oraz ustawy o cenach. Jednocześnie nie jest przyjmowane jednolicie, czy do skutecznego roszczenia konieczne jest wyrażenia *expressis verbis* w cenie wysokości podatku.

5. Roszczenia cywilnoprawne pomiędzy podatnikiem ekonomicznym i formalnym wynikające z nadpłaty podatku – zagadnienia problematyczne

Na podstawie przeanalizowanego pod kątem przedmiotu badawczego rozprawy dorobku orzeczniczego można stwierdzić, że zbadania wymagają jeszcze następujące zagadnienia:

- wpływu nienależnego podatku, który został ujęty jako składnik ceny, na nieważność czynności prawnej w części jego dotyczącej;
- ewentualnej konieczności wyrażenia *expressis verbis* w czynności prawnej kwoty podatku, który na gruncie prawa podatkowego okazał się nienależny, w kontekście możliwości zastosowania sankcji nieważności czynności prawnej;
- momentu powstania roszczenia kondykcijnego wynikającego z nadpłaty;
- wypełnienia hipotezy art. 409 k.c. wskutek uiszczenia przez wzbogaconego podatku na rzecz organu podatkowego;
- konieczności uzyskania prejudykatu dotyczącego nadpłaty do zasądzenia świadczenia nienależnego – będącego następstwem nadpłaty – na rzecz podatnika ekonomicznego;

⁷⁸⁸ „Pojęcie »czynności« zawarte w art. 2 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oznacza zachowania (czynności faktyczne), które w ogóle nie mogą być wskazane w treści ważnej czynności prawnej jako świadczenie strony tej czynności. Dlatego też w celu ustalenia, że przychody podlegają ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, wystarczy stwierdzenie, iż określone czynności, z których te przychody wynikałyby, mogą być choćby hipotetycznie przedmiotem stosunku cywilnoprawnego – mogą być objęte umową korzystającą z ochrony prawnej. Z powyższego wynika, że zawarcie nieważnej w świetle prawa cywilnego umowy nie oznacza, iż ewentualne przychody z niej wynikające nie będą podlegały ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych” (wyrok NSA z 12.01.2022 r., II FSK 1163/21, LEX nr 3325747).

W dalszej części rozprawy zostaną przedstawione rozważania dotyczące przedmiotowych zagadnień, zgodnie z przedstawioną wyżej kolejnością. Na wstępie należy zauważyć, że podstawowe zagadnienia dotyczące nieważności czynności prawnej zostały ukazane na wcześniejszym etapie rozprawy. Nie ma zatem potrzeby ich ponownego przytaczania.

5.1. Wpływ nienależnego podatku, który został ujęty jako składnik ceny, na nieważność czynności prawnej w części jego dotyczącej

Z przeprowadzonej wcześniej analizy orzecznictwa wynika, że omawiane świadczenie pomiędzy podatnikiem ekonomicznym i formalnym, z którego wynika nadpłata, jest niekiedy uznawane za świadczenie nienależne w części obejmującej wysokość nadpłaty. Ta część świadczenia miałaby być nieważna na mocy art. 58 § 1 k.c. Jako przyczynę tej nieważności podaje się sprzeczność z nieobowiązującą już ustawą o cenach. Zagadnienie to jest obecnie uregulowane w ustawie z 9.05.2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług (dalej: „ustawa o cenach”). Zgodnie z art. 3 ust. 2 tego aktu prawnego, cena towaru lub usługi zawiera podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli odrębne przepisy nakładają na ten towar lub tę usługę podatki. Regulacja dotycząca obowiązku informowania o wysokości owych podatków jest identyczna w obu ustawach⁷⁸⁹, przez co rozważania doktryny na jej temat należy uznać za aktualne. Judykatura wywodzi sankcję częściowej nieważności takiego świadczenia również z jej sprzeczności z normami prawa podatkowego.

Poniżej przedstawione zostaną spostrzeżenia dotyczące możliwości uznania części czynności prawnej za nieważną z powodu jej niezgodności z normami prawa podatkowego lub ustawą o cenach. Analizy wymaga na początek kwestia niezgodności czynności prawnej z normami prawa podatkowego. Taki porządek wyводу wynika z ogólniejszego charakteru tego zagadnienia z perspektywy przedmiotu badawczego rozprawy. Kwestia ta dotyczy

⁷⁸⁹ Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 nieobowiązującej już ustawy z 5.07.2001 r. o cenach, cena oznacza „wartość wyrażoną w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę; w cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym”. Na mocy zaś obecnie obowiązującej ustawy o informowaniu o cenach towarów i usług ceną jest „wartość wyrażoną w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę; w cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym”.

bowiem wszelkich podatków, a nie jedynie podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, jak ma to miejsce w przypadku ustawy o cenach.

Należy przede wszystkim odpowiedzieć na pytanie, czy celem norm prawnopodatkowych regulujących wysokość zobowiązań podatkowych jest wyeliminowanie z obrotu cywilnoprawnego czynności prawnych, których elementem jest poniesienie przez kontrahenta podatnika zawyżonego lub nienależnego świadczenia podatkowego. Innymi słowy, czy wadliwe zastosowanie przepisów prawnopodatkowych mających wpływ na treść czynności prawnych jest zgodne z intencją ustawodawcy wyeliminowania takiej czynności z obrotu cywilnoprawnego. Odwołując się chociażby do poglądu Z. Radwańskiego, można stwierdzić, że sankcja nieważności czynności prawnej z powodu niezgodności tej czynności z normami innej gałęzi prawa wystąpi jedynie w sytuacji, gdy owe normy konstruują czynność prawną⁷⁹⁰.

Najpierw należy wyjaśnić, w jakim celu stanowione są przepisy prawa podatkowego. Generalnie przyjmuje się, że normy prawa podatkowego spełniają funkcję fiskalną oraz funkcje pozafiskalne⁷⁹¹. Ta pierwsza sprowadza się do pozyskiwania środków budżetowych przez państwo poprzez system podatkowy. Do funkcji pozafiskalnych zalicza się funkcję stymulacyjną oraz redystrybucyjną. Funkcja stymulacyjna umożliwia ustawodawcy wprowadzenie regulacji podatkowych, których celem jest pożądaný przez prawodawcę wpływ na gospodarkę lub społeczeństwo, z kolei funkcja redystrybucyjna ma prowadzić do zmniejszenia nierówności społecznych wskutek nałożenia podatków⁷⁹².

Należy również wskazać, że pomiędzy prawem podatkowym a prawem cywilnym występują liczne powiązania. Niemniej są one najczęściej widoczne w ujęciu jednokierunkowym, jako wpływ prawa cywilnego na prawo podatkowe. Regulując prawnopodatkowy stan faktyczny, ustawodawca często korzysta z instytucji cywilnoprawnych. Mają one znaczenie przede wszystkim w następujących elementach prawnopodatkowego stanu faktycznego: podmiot podatku, przedmiot podatku oraz ulgi i zwolnienia. Przepisy regulujące podmiot podatku najczęściej czerpią z cywilnoprawnej

⁷⁹⁰ Z. Radwański [w:] S. Grzybowski (red.), *System Prawa Cywilnego*, t. 1, *Część ogólna*, Wrocław 1985, s. 520–521.

⁷⁹¹ M. Jarczuk-Guzy, *Polityka podatkowa państwa a pewność wpływów budżetowych na przykładzie podatków dochodowych* [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Zasada pewności...*, s. 313.

⁷⁹² A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki...*, s. 354–356.

podmiotowości prawnej. W niektórych podatkach przedmiot opodatkowania nawiązuje niekiedy do określonych czynności cywilnoprawnych, jak np. w przypadku podatku od czynności cywilnoprawnych. Do regulacji cywilnoprawnych odwołują się też niekiedy przepisy dotyczące ulg i zwolnień. Przykładowo, na takich regulacjach opiera się uprawnienie podatnika do odliczenia od podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych darowizn, które spełniają przesłanki z u.p.d.o.f.⁷⁹³ Z powyższego można zatem wywieść ogólniejszy wniosek o wpływie stosowania przepisów z zakresu prawa cywilnego na wysokość obciążeń podatkowych.

Istnieje również odwrotny kierunek wpływu pomiędzy tymi gałęziami prawa. W ujęciu praktycznym normy prawa podatkowego mogą determinować wybór określonej czynności cywilnoprawnej z powodu korzyści podatkowych, jakie mogą być uzyskane wskutek jej dokonania. Prawo podatkowe tak samo może wpływać na wybór formy prowadzenia działalności gospodarczej. W takim ujęciu będzie ono jednym z czynników kształtujących stosunki cywilnoprawne czy też wybór konkretnych instytucji prywatnoprawnych wykorzystywanych w obrocie gospodarczym⁷⁹⁴.

Natomiast z całą pewnością niezasadne jest ogólne twierdzenie o każdorazowej nieważności czynności cywilnoprawnej naruszającej normy prawa podatkowego.

Przedstawiciele doktryny prawa cywilnego wyrażają w tym zakresie pogląd, zgodnie z którym naruszenie norm prawa podatkowego nie może skutkować nieważnością czynności prawnej. Stanowisko takie jest skutkiem tego, że ustawodawca nie zakazuje dokonywania określonych czynności, a jedynie uzależnia skutki prawnopodatkowe od określonych zdarzeń⁷⁹⁵. Takie stanowisko zaprezentował również SN, który doszedł do następującego wniosku: „Obowiązek podatkowy, jaki wiąże się z czynnościami obrotu nieruchomościami, nie należy do *essentialia negotii* i gdy zostanie on bezpodstawnie pominięty, okoliczność ta nie może pociągać za sobą nieważności umowy”⁷⁹⁶.

Wart zaakceptowania jest również pogląd SN, zgodnie z którym „czynność prawna ukształtowana przez strony w sposób zmierzający do obejścia przepisów prawa podatkowego

⁷⁹³ M. Goettel, M. Lemmonier (red.), *Instytucje prawa cywilnego*..., s. 33–35.

⁷⁹⁴ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe a prawo cywilne*, TRP 2008, s. 117–118.

⁷⁹⁵ P. Machnikowski, *Swoboda umów według art. 353¹ KC. Konstrukcja prawna*, Warszawa 2005, s. 215.

⁷⁹⁶ Wyrok SN z 18.07.1985 r., II CR 223/85, OSNC 1986, nr 7–8, poz. 12.

nie staje się z tego powodu nieważna”⁷⁹⁷. W przedmiotowym postanowieniu SN oparł taki wniosek na argumentacji, według której prawo podatkowe dysponuje odpowiednimi środkami do realizacji jego celów. Organy podatkowe nie mają zaś obowiązku respektowania czynności prawnych zmierzających do obejścia prawa podatkowego⁷⁹⁸.

Próba stosowania przez analogię art. 58 k.c. do czynności podatników, które zdaniem organów podatkowych stanowiły unikanie opodatkowania, obecnie może być opisywana jedynie z perspektywy historycznej. Na marginesie można zauważyć, że za pomocą takiego zabiegu interpretacyjnego usiłowano pozbawić korzyści podatkowych podatników, którzy zdaniem organów, a następnie niektórych składów orzeczniczych osiągnęli je poprzez czynności stanowiące obejście prawa podatkowego⁷⁹⁹. W tym zakresie można wskazać chociażby wyrok NSA z 29.05.2002 r., wedle którego zastosowanie art. 58 k.c. do oceny zachowań podatnika na gruncie prawa podatkowego jest kategorycznie zakazane⁸⁰⁰. Wprowadzenie w 2016 r. do polskiego porządku prawnego klauzuli ogólnej do o.p. przeciwko unikaniu opodatkowania zakończyło próby „posiłkowania się” art. 58 k.c. przez organy podatkowe oraz niektóre składy orzecznicze sądów administracyjnych. Wspomniana regulacja wprowadziła konkretną procedurę na gruncie postępowania podatkowego, która pozwala pozbawić podatników korzyści podatkowych uzyskanych wskutek działań spełniających definicję unikania opodatkowania. Wokół tego właśnie zagadnienia prawnego często koncentrowały się analizy dotyczące wpływu norm prawa podatkowego na możliwość zastosowania dyspozycji art. 58 k.c.⁸⁰¹

Konkludując, nieważność czynności cywilnoprawnej nie może być skutkiem naruszenia norm prawa podatkowego z uwagi na to, że ustawodawca co do zasady nie wpływa na treść czynności cywilnoprawnych. Podstawowym celem norm prawa podatkowego jest obciążanie zdarzeń występujących w obrocie gospodarczym, w tym czynności cywilnoprawnych, podatkiem. W takim ujęciu nie może być wątpliwości co do

⁷⁹⁷ Postanowienie SN z 29.06.2021 r., II CSK 11/21, LEX nr 3372576. Analogiczne zdanie SN zajął w uchwale z 8.02.1978 r., II CR 1/78, LEX nr 1672978.

⁷⁹⁸ *Ibidem*.

⁷⁹⁹ K. Cień, *Unikanie opodatkowania a planowanie podatkowe*, Warszawa 2022, s. 412–413.

⁸⁰⁰ Wyrok NSA z 29.05.2002 r., III SA 2602/00, MoPod. 2002, nr 10, s. 39.

⁸⁰¹ P. Sobolewski [w:] K. Osajda (red. serii), W. Borysiak (red. tomu), *Kodeks cywilny...*, Legalis, art. 58, pkt 11.

wtórnego charakteru prawa podatkowego w odniesieniu do zdarzeń prywatnoprawnych. Również nie jest zasadne twierdzenie, jakoby celem norm prawnopodatkowych było wyeliminowanie z obrotu prywatnoprawnego czynności, od których nie zostały w sposób poprawny odprowadzone podatki.

Pomimo braku możliwości wyprowadzenia ogólnego wniosku o nieważności czynności cywilnoprawnej z powodu naruszenia przez dokonujące jej strony przepisów podatkowych nie można uznać, że jest to wystarczający argument za ważnością czynności prawnej, w której strony zawarły w cenie zawyżony lub nienależny podatek. Nieważność owej czynności w zakresie wysokości takiego podatku może bowiem wynikać z innych przyczyn, chociażby z bezpośredniego wpływu regulacji podatkowych dotyczących obciążeń podatkowych w ramach podatków pośrednich na cenę przyjętą przez strony umowy. Ów bezpośredni wpływ jest rozumiany jako możliwość zastosowania przepisów prawnopodatkowych regulujących wysokość obciążenia podatkowego w ramach elementu czynności cywilnoprawnej, jakim jest cena.

Niżej zostanie omówiony możliwy wpływ regulacji prawnopodatkowych dotyczących wysokości stawki podatku na czynności cywilnoprawne. Sygnalizowane zagadnienie nie jest wyłącznie teoretyczne. W obrocie gospodarczym pojawiają się spory co do tego, w jaki sposób uregulowania dotyczące wysokości podatków pośrednich wpływają na zdarzenia w obrębie prawa cywilnego.

W uchwale z 21.07.2006 r. SN ustalił: „Podwyższenie z dniem 1 maja 2004 r. stawek podatku od towarów i usług za roboty budowlane, dokonane ustawą z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.), nie uzasadnia – bez zmiany umowy zawartej przed dniem 1 maja 2004 r. – obowiązku zamawiającego zapłaty wynagrodzenia netto powiększonego o podatek od towarów i usług według podwyższonej stawki”⁸⁰². W omawianej uchwale SN przyjął następującą argumentację: zasady prawa zobowiązań determinują to, że zakres obowiązków wynika z treści zobowiązania uzgodnionego pomiędzy jego stronami. Uzgodniona w treści zobowiązania wysokość podatku od towarów i usług nie może być zmieniona z powodu zwiększenia stawki tego podatku. Próba takiego podwyższenia wysokości zobowiązania na gruncie cywilnoprawnym nie może być wywodzona z ustawy o cenach oraz z ustawy o podatku od towarów i usług.

⁸⁰² Uchwała SN z 21.07.2006 r., III CZP 54/06, OSNC 2007, nr 5, poz. 66.

Cenotwórczy charakter podatku pośredniego sprowadza się natomiast do uprawnienia podatnika, zgodnie z którym może on zwiększyć cenę świadczenia o wysokość podatku.

Podobne stanowisko zajął SN w wyroku z 23.01.1998 r. Zgodnie z zasadą swobody umów, strony mogą według swojego uznania ująć w cenie podatek. Zwiększenie stawki podatku w czasie obowiązywania umowy nie prowadzi automatycznie do zwiększenia ceny, jeżeli umowa pomiędzy stronami nie zawierała postanowienia umownego, które pozwalałoby na takie zwiększenie⁸⁰³.

Analogiczny pogląd został wyrażony przez SN w postanowieniu z 10.02.2006 r.: „Opłaty z tytułu użytkowania wieczystego są ustalone w umowie zawartej pomiędzy właścicielem gruntu a użytkownikiem wieczystym. Bez zmiany tej umowy mogą one ulec zmianie tylko w sytuacji przewidzianej w art. 77 ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami. [...] wysokość opłaty rocznej może być aktualizowana tylko, jeżeli wzrośnie wartość nieruchomości oddanej w użytkowanie wieczyste. Bez zmiany tego przepisu, właściciel nieruchomości może więc tylko wtedy podnieść wysokość opłaty z tytułu użytkowania wieczystego, jeżeli wykaże, iż wprowadzenie podatku VAT wpłynęło na wartość nieruchomości stanowiącej przedmiot użytkowania wieczystego. Brak bowiem w obecnym stanie prawnym podstaw prawnych, aby w inny sposób przerzucić na użytkownika wieczystego skutki wprowadzenia podatku VAT od oddania gruntu w użytkowanie wieczyste”⁸⁰⁴.

W świetle powyższych orzeczeń zmiana wysokości podatku od towarów i usług nie wpływa na zmianę treści zobowiązania⁸⁰⁵. Wspomniane orzeczenia dotyczyły jedynie podatku od towarów i usług, jednak argumentacja w nich zawarta jest adekwatna także dla innych podatków pośrednich. Jedynie na marginesie warto odnotować, że również według przedstawicieli doktryny prawa podatkowego zmiana stawki podatku od towarów i usług w trakcie trwania umowy nie powoduje automatycznego zwiększenia ceny, jeżeli strony nie zawarły stosownej klauzuli umożliwiającej indeksację wynagrodzenia w zależności od

⁸⁰³ Wyrok SN z 23.01.1998 r., I CKN 429/97, OSNC 1998, nr 9, poz. 139.

⁸⁰⁴ Postanowienie SN z 10.02.2006 r., III CZP 1/06, LEX nr 180664.

⁸⁰⁵ R. Trzaskowski, *Wpływ zmian podatku VAT na treść stosunku zobowiązaniowego*, Pal. 2007, nr 1–2, s. 279.

zmiany stawki tego podatku. Natomiast przyjmowanie przez nich takiego wniosku jest konsekwencją praktyki orzeczniczej sądów powszechnych i SN⁸⁰⁶.

Należy ponadto zauważyć, że także SN w swoich orzeczeniach wyrażał poglądy o większym stopniu ogólności, dotyczące wpływu na cenę umowy regulacji prawnopodatkowych, które normują podatki pośrednie. Judykatura w ramach tego zagadnienia w miarę jednoznacznie wskazuje, że cena nie obejmuje podatku, jeżeli nie wynika to z treści umowy⁸⁰⁷.

Prima facie z powyższych orzeczeń można wyciągnąć wniosek, że zawarcie podatku pośredniego w cenie zależy wyłącznie od woli stron.

Analiza wpływu uregulowań w zakresie stawki podatków pośrednich na cenę w umowie cywilnoprawnej wymaga również omówienia przepisów zawartych w ustawie o cenach. Regulacja ta jest istotna, ponieważ – jak zostało wskazane wyżej – orzecznictwo niekiedy wywodzi nieważność czynności prawnej w zakresie nadpłaty z naruszenia przedmiotowego aktu normatywnego.

Należy w tym miejscu odnieść się do zakresu podmiotowego tej ustawy. W jej art. 2 ustawodawca wskazał *expressis verbis* brak jej zastosowania w obrębie stosunków pomiędzy konsumentami. *A contrario*, jej przepisy powinny być zatem stosowane zarówno w ramach stosunków pomiędzy przedsiębiorcami i konsumentami, jak i w obrocie profesjonalnym. Z art. 4 wynika jednak, że w ramach obrotu profesjonalnego jej zastosowanie jest ograniczone wyłącznie do sprzedaży detalicznej⁸⁰⁸.

⁸⁰⁶ A. Bartosiewicz, *Zmiany stawek VAT od 1 stycznia 2011 r. a zamówienia publiczne*, FK 2010, nr 11, s. 48–52.

⁸⁰⁷ „Cena nie obejmuje podatku od towarów i usług, jeżeli umowa nie przewiduje jako elementu ceny tego podatku” (uchwała SN z 21.07.2006 r., III CZP 54/06, OSNC 2007, nr 5, poz. 66). „O wysokości ceny, jaką obowiązany jest zapłacić nabywca towaru lub usługi, decyduje wszakże treść umowy ze sprzedawcą. Cena nie obejmuje podatku VAT, jeżeli umowa nie przewiduje jako elementu ceny tego podatku” (wyrok SN z 23.01.1998 r., I CKN 429/97, OSNC 1998, nr 9, poz. 139).

⁸⁰⁸ Art. 4 ust. 1: „W miejscu sprzedaży detalicznej i świadczenia usług uwidacznia się cenę oraz cenę jednostkową towaru (usługi) w sposób jednoznaczny, niebudzący wątpliwości oraz umożliwiający porównanie cen”.

Z art. 3 ust. 2⁸⁰⁹ wynika nałożony na przedsiębiorcę obowiązek podania ceny, która jest ceną brutto⁸¹⁰. Musi ona zawierać w sobie zarówno podatek od towarów i usług, jak i podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów takie podatki są nałożone na towar lub usługę. Nie spełnia dyspozycji tego przepisu podanie przez przedsiębiorcę ceny netto z ogólnikowym stwierdzeniem, że należy do niej doliczyć określone podatki⁸¹¹. Zdaniem judykatury: „Oznaczanie cen towaru w wysokości netto jest sprzeczne z ustawą o cenach i wywołuje mylne wrażenie u konsumenta, iż jest ona niższa niż w rzeczywistości, sugerując, iż można nabyć towar w cenie konkurencyjnej w stosunku do innych podobnych oferowanych na rynku”⁸¹². Wskazuje się również, że konsument na podstawie tego przepisu ma prawo domniemywać podanie przez przedsiębiorcę ceny zawierającej wszystkie podatki, które powinny być do niej doliczone⁸¹³. Przepis ten ma zatem na celu ochronę konsumentów przed sytuacją, gdy przedsiębiorca nie poinformowałby ich o wszystkich składnikach ceny. Naruszenia tego obowiązku przez przedsiębiorcę jest obarczone sankcją kary pieniężnej w wysokości do 20 000 zł.

Powstaje w związku z tym pytanie, czy przepis ten ma bezpośredni wpływ na ukształtowanie elementu stosunku zobowiązaniowego, jakim jest cena. Regulacja ta nakłada na przedsiębiorcę prawny obowiązek uwzględnienia w cenie podatków pośrednich. Biorąc jednak pod uwagę cel tego przepisu – ochronę konsumenta⁸¹⁴ – trudno uznać, że ma on jakikolwiek wpływ na treść stosunków cywilnoprawnych. Uwzględnienie podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego w cenie ma zapobiec sytuacji, gdy konsument nie został poinformowany przez przedsiębiorcę o pełnej cenie, uwidoczniona cena nie zawiera

⁸⁰⁹ „W cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług lub podatkiem akcyzowym. Przez cenę rozumie się również stawkę taryfową”.

⁸¹⁰ A. Partyk, T. Partyk, *Ustawa o informowaniu o cenach towarów i usług. Komentarz*, LEX/el. 2014, art. 3, pkt 1.

⁸¹¹ M. Gadomska-Gołąb, A. Kunkiel-Kryńska [w:] K. Osajda (red.), *Ustawa o informowaniu o cenach towarów i usług. Komentarz*, Warszawa 2023, Legalis, art. 3, pkt 3.

⁸¹² Wyrok SOKIK w Warszawie z 19.05.2005 r., XVII Ama 11/04, LEX nr 156800.

⁸¹³ M. Gadomska-Gołąb, A. Kunkiel-Kryńska [w:] K. Osajda (red.), *Ustawa o informowaniu...*, Legalis, art. 3, pkt 3.

⁸¹⁴ Jak podaje się w judykaturze, celem analizowanej ustawy jest ochrona konsumenta. Por. wyrok NSA z 28.09.2021 r., II GSK 805/21, LEX nr 3252645.

przedmiotowych podatków, a pełna cena, którą ma uiścić konsument, jest o nie powiększona. Regulacja ta ma zatem na celu ich ochronę przed brakiem informacji o wszystkich składnikach mieszczących się w cenie.

Zarówno przytoczone wyżej poglądy judykatury, jak i interpretacja ustawy o cenach nie dostarczają odpowiedzi na pytanie, czy regulacje prawa podatkowego dotyczące stawki podatku pośredniego mają bezpośredni skutek w zakresie ceny w obrocie prywatnoprawnym.

Należy zaznaczyć, że przerzucenie ciężaru ekonomicznego podatku nie jest tożsame z uwzględnieniem w cenie podatku. Wniosek taki można wysnuć zarówno z dorobku nauk ekonomicznych, jak i z orzecznictwa TSUE, omówionych w poprzednich częściach rozprawy. Wynikało z nich natomiast, że pojęcie ciężaru ekonomicznego dotyczy zwiększenia przychodów o wysokość podatku. Uwzględnienie podatku w cenie nie może być zatem uznane każdorazowo za przerzucenie jego ciężaru ekonomicznego. Może bowiem dojść do sytuacji, gdy uwzględnienie podatku w cenie prowadzi do zmniejszenia przychodów, co z kolei skutkować będzie poniesieniem jego ciężaru ekonomicznego przez podatnika.

Wyprowadzenie wniosku o obowiązku przerzucenia ciężaru ekonomicznego podatku na gruncie prawa podatkowego jest niemożliwe. Takie twierdzenie wydaje się oczywiste z perspektywy ekonomicznej. Niemniej warto chociażby pokrótce wyjaśnić, z jakich powodów taka wykładnia przepisów podatkowych jest niedopuszczalna.

W zakresie podatków pośrednich można przyjąć interpretację, zgodnie z którą celem ustawodawcy było opodatkowanie kontrahentów podatników. Biorąc pod uwagę jedną z cech charakterystycznych podatków pośrednich, tj. brak ponoszenia ciężaru podatku przez podatnika formalnego oraz jego przerzucenie na podatnika ekonomicznego⁸¹⁵, można spróbować wywieść wspomniany cel właśnie z tej cechy. Skoro ustawodawca wprowadza do polskiego porządku prawnego podatki pośrednie, charakteryzujące się powyższym, to jego intencją nie jest opodatkowanie podatników formalnych, lecz podmiotów, które dokonują z nimi transakcji. Ten tok rozumowania prowadzi do wniosku o nałożeniu rzeczywistego ciężaru podatkowego na takie podmioty bezpośrednio przez ustawodawcę.

Zaprezentowany wyżej tok rozumowania nie może być jednak uznany za poprawny. Ciężar ekonomiczny podatku jest jednym z podstawowych zagadnień dotyczących podatków pośrednich, lecz nie jest on uregulowany *expressis verbis* przez ustawodawcę. Z tego powodu

⁸¹⁵ M. Jamróży [w:] I. Olchowicz (red.), *VAT w działalności gospodarczej*, Warszawa 2015, s. 12.

przedstawiciele doktryny prawa podatkowego wskazują, że jest to jedynie kategoria ekonomiczna, całkowicie irrelevantna z perspektywy norm prawa podatkowego⁸¹⁶.

Należy ponadto zauważyć, że taki tok rozumowania ma określony skutek również w obrębie podatków bezpośrednich. Jeżeli podstawowe cechy podatków pośrednich wpływają – poprzez intencję ustawodawcy – na obowiązek przerzucenia ich ciężaru ekonomicznego, to powinny taki wpływ wykazywać również podstawowe cechy podatków bezpośrednich. W przypadku podatków bezpośrednich brak jest rozróżnienia na podatnika formalnego i podatnika ekonomicznego. W założeniu, w ich przypadku ciężar ekonomiczny podatku powinien ponosić podatnik formalny. Przyjmując zatem, że ta ich podstawowa cecha ma znaczenie normatywne, polski system podatkowy reguluje niewyrażony *expressis verbis* zakaz przerzucania przez podatników formalnych ciężaru ekonomicznego podatków bezpośrednich na inne podmioty. Jak się jednak wydaje, taki zakaz w rozwiniętej gospodarce wolnorynkowej mógłby naruszać zasadę swobody działalności gospodarczej oraz wpływać negatywnie na konkurencyjność kraju.

Co więcej, ani prawo podatkowe, ani żadna inna gałąź prawa nie wprowadza jakiegokolwiek sankcji za brak przerzucenia ciężaru ekonomicznego podatku pośredniego na inny podmiot. Trudno byłoby zresztą sobie wyobrazić, w jaki sposób takie zagadnienie miałyby być uregulowane. Jak wskazuje się w doktrynie⁸¹⁷, dowód dotyczący przerzucenia bądź braku przerzucenia ciężaru ekonomicznego podatku wymaga specjalistycznej wiedzy, a przez to udziału w sprawie biegłego. Poza tym ponoszenie w sensie ekonomicznym takiego ciężaru jest zależne od uwarunkowań rynkowych, o czym była już mowa wyżej.

⁸¹⁶ Taki pogląd został wyrażony przez W. Modzelewskiego: „W istocie rzeczy ciężar prawny podatku jest nieprzerzucalny, można mówić jedynie o przerzuceniu ciężaru ekonomicznego. Czy jest to jednak problem prawny? Główną funkcją podatków jest funkcja fiskalna, czyli zapewnienie dochodów budżetowi państwa. Uogólniając, państwo jest zainteresowane przede wszystkim zapewnieniem sobie stałych dochodów, nie wnikając z nadto w to, skąd one pochodzą. Przerzucenie podatku oznacza zwiększenie przychodów podatnika za pomocą zmiany poziomu cen, na które ma on wpływ, o całość lub część kwoty podatku, który musi ponieść. Chodzi więc o zneutralizowanie nieprzerzucalnego ciężaru prawnego odpowiednim operowaniem ciężarem ekonomicznym. Definicja zjawiska przerzucania podatków nie jest definicją legalną właśnie dlatego, że w istocie nie jest to problem prawny, lecz ekonomiczny” (W. Modzelewski [w:] W. Modzelewski (red.), *Współczesne problemy...*, s. 208). Także według A. Olesińskiej: „To, czy i w jakim stopniu podatnik przerzuci ciężar ekonomiczny opodatkowania, i czy poniesie go w istocie ostateczny konsument wyrobu akcyzowego, jest całkowicie neutralne z punktu widzenia prawa podatkowego. Stosunki podatkowoprawne, jakie kształtują się na płaszczyźnie podatku akcyzowego, zamykają się i przebiegają wyłącznie w relacji podatnik – organ podatkowy” (A. Olesińska, *Stwierdzenie nadpłaty...*, s. 523).

⁸¹⁷ B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Zubożenie podatnika...*, s. 18–27.

Jest zatem oczywiste, że normy prawa nie nakładają na podatników obowiązku przerzucenia ciężaru podatku w sensie ekonomicznym.

Niemniej rozważenia wymaga zagadnienie dotyczące wliczenia w cenę podatku pośredniego, nawet jeżeli strony umowy takiego podatku w cenie nie zawarły wprost. Skutek prawny postanowienia stron umowy wyłączający z umowy podatek pośredni w świetle przedstawionego powyżej orzecznictwa jest oczywisty. Na mocy swobody umów takie postanowienie jest dopuszczalne. Należy jednak postawić pytanie, czy z norm prawa podatkowego można wywieść wniosek o tym, że regułą jest ujęcie podatku w cenie. Wówczas normy prawa podatkowego w tym zakresie wpływają na stosunki cywilnoprawne, a ich naruszenie skutkuje sankcją nieważności na gruncie cywilnoprawnym. Można by w związku z tym uznać, że opisana wyżej praktyka orzecznicza wywodząca nieważność czynności prawnej w zakresie części ceny stanowiącej podatek, który był nienależny lub nadmierny, jest zasadna.

W ramach spraw odszkodowawczych, z uwagi na cenotwórczy charakter tego podatku, SN uwzględniał w wysokości odszkodowania kwotę podatku od towarów i usług⁸¹⁸. W niektórych orzeczeniach dotyczących tego zagadnienia SN – podobnie jak w przedstawianych wyżej judykatach – dochodził do wniosku, że cenotwórczy charakter podatku od towarów i usług sprowadza się do uprawnienia podatnika do przerzucenia kwoty podatku na nabywcę. Nie oznacza to jednak, że brak poniesienia przez poszkodowanego kosztów związanych z naprawieniem szkody, którą poniósł do dnia orzekania przez sąd o wysokości odszkodowania, może prowadzić do wniosku o braku uwzględnienia w jego ramach podatku od towarów i usług⁸¹⁹. Gdy miernikiem wysokości szkody jest cena zniszczonej rzeczy, wówczas za cenę należy uznać kwotę powiększoną o podatek od towarów i usług⁸²⁰. Niemniej w innym orzeczeniu SN uznał, że podatek od towarów i usług wpływa na wysokość odszkodowania jedynie w sytuacji, gdy poszkodowany, rekompensując poniesioną szkodę, efektywnie poniesie ciężar tego podatku⁸²¹. Trudno uznać takie stanowisko za

⁸¹⁸ Uchwała SN z 16.10.1998 r., III CZP 42/98, OSNC 1999, nr 4, poz. 69; uchwała SN z 15.11.2001 r., III CZP 68/01, OSNC 2002, nr 6, poz. 74.

⁸¹⁹ Wyrok SN z 11.06.2001 r., V CKN 266/00, OSP 2002, nr 3, poz. 4.

⁸²⁰ Uchwała SN z 22.04.1997 r., III CZP 14/97, OSNC 1997, nr 8, poz. 103.

⁸²¹ Wyrok SN z 18.01.2001 r., V CKN 193/00, LEX nr 53113.

zasadne, biorąc pod uwagę to, że obowiązek naprawienia szkody powstaje z momentem jej wyrządzenia, a co za tym idzie, jest niezależny od tego, czy poszkodowany poniósł jakiegokolwiek koszty związane z jej rekompensatą⁸²².

Dorobek orzecznictwa podatkowego dostarcza natomiast odpowiedzi na pytanie, w jaki sposób powinien być obliczany podatek pośredni w przypadku braku ujęcia go w cenie. Zagadnienie to dotyczy dwóch możliwych metod obliczania takiego podatku, tj. metoda „w stu” (w jej ramach cena nieuwzględniająca wprost podatku jest należnością brutto, co powoduje, że podatek jest już w niej zawarty) lub metoda „od sta” (w tym przypadku cena nieuwzględniająca podatku jest należnością netto, co skutkuje koniecznością doliczenia do niej podatku).

Judykatura stoi na stanowisku, że w zakresie podatku od towarów i usług brak wyrażenia w cenie transakcji kwoty podatku skutkuje koniecznością obliczenia tego podatku metodą „w stu”. Taki wniosek interpretacyjny jest argumentowany zasadą neutralności tego podatku⁸²³. Wobec powyższego, sądownictwo w pewnym stopniu odwołuje się do przerzucalności tego rodzaju podatku w sensie ekonomicznym, wskazując w tym zakresie, że założeniem systemu podatku od towarów i usług jest opodatkowanie konsumenta.

Z kolei T. Michalik wywodzi identyczny wniosek dotyczący metody obliczania podatku – w sytuacji braku jego uwzględnienia wprost w cenie – z ustawy o cenach, a konkretnie z przywoływanego już w rozprawie art. 3 ust. 2 owej ustawy. Zdaniem autora, z regulacji tej wynika, że brak wyrażenia *explicite* podatku w umówionej cenie skutkuje tym, iż cena ta jest ceną brutto. Jednocześnie krytykuje on pogląd SN wyrażony w wyroku z 23.01.1998 r., I CKN 429/97, w którym Sąd przyjął pogląd odmienny. Wyrok ten był już omawiany w rozprawie, nie ma zatem potrzeby ponownie go przytaczać. Wydaje się jednak, że poglądy prezentowane przez NSA, wraz z doktryną prawa podatkowego, oraz SN nie muszą być ze sobą sprzeczne. Akcentowany przez SN brak zawarcia podatku pośredniego w cenie dotyczył możliwości zwiększenia wynagrodzenia, tymczasem interpretacja prezentowana przez NSA oraz doktrynę prawa podatkowego dotyczy nieco innej kwestii, tj. ujęcia podatku w cenie pomimo braku zawarcia go wprost w umowie. W takim rozumieniu,

⁸²² Uchwała SN z 17.05.2007 r., III CZP 150/06, LEX nr 258523.

⁸²³ Wyrok NSA z 18.11.2021 r., I FSK 432/18, LEX nr 3309056; wyrok NSA z 21.01.2020 r., I FSK 1844/16, LEX nr 2825376.

w przypadku zastosowania przez podatnika błędnej stawki podatku nie ma potrzeby dochodzenia jej na gruncie cywilnoprawnym. Niemniej z orzecznictwa z zakresu prawa cywilnego wynika, że w polskim systemie prawnym zastosowanie przez podatnika wyliczenia podatku metodą „od sta”, w sytuacji braku ujęcia podatku w cenie, nie powoduje, że możliwe jest dochodzenie kwoty przedmiotowego podatku od kontrahenta.

Taka wykładnia przepisów prywatnoprawnych, tj. niemożliwość dochodzenia od kontrahenta podatku w przypadku braku jego ujęcia w cenie, wpływa ponadto na interpretację przepisów prawa podatkowego, gdyż TSUE, wypowiadając się na temat omawianego zagadnienia, doszedł do wniosku, że brak uwzględnienia w cenie podatku od towarów i usług musi skutkować obliczaniem jego wysokości metodą „od sta”, jeżeli na gruncie prawa krajowego podatnik nie ma możliwości dochodzenia jego zwrotu od nabywcy. Takie stanowisko jest podyktowane zasadą, zgodnie z którą ciężar podatku od towarów i usług ponosi konsument, oraz z zasadą wyrażającą się tym, że organ nie może pobrać z tytułu tego podatku kwoty wyższej niż pobrana przez podatnika⁸²⁴.

Równocześnie akceptowany jest pogląd, sformułowany przez sądy powszechne oraz SN, zgodnie z którym strony mogą nie zawrzeć w cenie podatku pośredniego. W przypadku zgodnego oświadczenia woli stron w tym zakresie podatnik powinien obliczyć podatek metodą „od sta”⁸²⁵.

Powyższa analiza dowodzi zatem, że w zakresie podatków pośrednich kwota podatku ma bezpośredni wpływ na cenę wyrażoną w umowie. Z tego powodu należy wysnuć wniosek o wpływie prawa podatkowego w zakresie stawki podatku pośredniego na treść czynności cywilnoprawnych, co z kolei przemawia za nieważnością umowy w części, w której regulacje te zostały zastosowane w błędny sposób. Należy zatem zaaprobować pogląd przedstawiony przez SN oraz sądy powszechne odnośnie do wpływu podatku pośredniego na cenę, niemniej nie można jej wywodzić z niezgodności z ustawą o cenach czy też z ustawą o podatku od

⁸²⁴ Wyrok TS z 7.11.2013 r., Tulică i Plavoşin, C-249/12, ZOTSiS 2013, nr 11, poz. I-72, pkt 35–36.

⁸²⁵ „Jeżeli cena towaru została ustalona przez strony bez żadnej wzmianki dotyczącej podatku od wartości dodanej, a dostawca tego towaru jest osobą zobowiązaną z tytułu podatku od wartości dodanej należnego w związku z czynnością podlegającą opodatkowaniu, ustalona cena, w przypadku gdy dostawca nie może odzyskać od nabywcy podatku od wartości dodanej, którego żąda organ podatkowy, powinna być uznana za cenę obejmującą już podatek od wartości dodanej” (wyrok NSA z 21.01.2020 r., I FSK 1844/16, LEX nr 2825376), zatem *a contrario* wspomniana przez NSA wzmianka powinna prowadzić do odwrotnych wniosków interpretacyjnych.

towarów i usług, lecz z bezpośrednim wpływem norm prawa podatkowego w zakresie stawki podatku na wysokość ceny w ramach stosunku cywilnoprawnego.

Pozostaje jeszcze do rozważenia kwestia wpływu nadpłaty w podatkach bezpośrednich na nieważność czynności prawnej w zakresie ceny, która obejmowała taką nadpłatę. Posiłkując się stanowiskiem, zgodnie z którym strony umowy mogą postanowić o braku uwzględnienia w cenie podatku pośredniego, należy przede wszystkim dojść do analogicznego przekonania odnośnie do podatków bezpośrednich. W ramach stosunków cywilnoprawnych podmioty prawa cywilnego mogą włączyć w cenę kwotę takiego podatku. Jak już zostało wskazane, jest oczywiste, że ciężar podatku – zarówno pośredniego, jak i bezpośredniego – może być przerzucany. Trudno zatem dojść do wniosku o niemożliwości uwzględniania w cenie podatku, również niebędącego podatkiem pośrednim, jeżeli zjawisko przerzucenia ciężaru podatku jest powszechnie znanym zjawiskiem ekonomicznym. Przerzucenie ciężaru podatku nie jest tym samym, co uwzględnienie w cenie, jednak możliwość takiego przerzucenia jest istotna z perspektywy stosunków obligacyjnych w tym zakresie. Skoro jest naturalne – biorąc pod uwagę uwarunkowania ekonomiczne – ponoszenie w niektórych sytuacjach ciężaru podatku przez kontrahentów podatników, to tym bardziej strony powinny mieć możliwość uwzględnienia takiego podatku w cenie. Norma prawa podatkowego w zakresie wysokości podatku ma w takiej sytuacji bezpośredni wpływ na cenę w ramach stosunku obligacyjnego, jeżeli oczywiście, zgodnie z wolą stron, kontrahent podatnika ma uiścić wobec niego kwotę odpowiadającą wysokości podatku⁸²⁶.

Podsumowując, czynność prawna pomiędzy podatnikiem ekonomicznym a formalnym jest nieważna w zakresie, w jakim obejmuje ona nienależny podatek. Przy czym sankcja nieważności powinna być wywodzona z bezpośredniego wpływu w zakresie stawki podatku

⁸²⁶ Odmienne zdanie w tym zakresie przedstawił SA w Warszawie. Rozpoznawana sprawa dotyczyła w uproszczeniu sytuacji, gdy pracodawca zobowiązał się z własnych środków pokrywać zobowiązanie podatkowe pracownika. Sąd doszedł do przekonania o braku możliwości zastosowania art. 405 k.c. czy też art. 410 k.c. Rozważania dotyczące tego zagadnienia sprowadzały się do przedstawienia następującej argumentacji: „W świetle polskiego prawa podatkowego to pracownika obciąża publicznoprawny obowiązek podatkowy i to na rzecz pracownika dokonywany jest w oparciu o stosowne przepisy prawa podatkowego zwrot nadpłaconego podatku. Zwrot ten dokonywany jest na podstawie przepisów prawa podatkowego, a w ustalonym stanie faktycznym miał umocowanie w wprowadzonej do porządku prawnego w 2008 r. ustawie z 25.07.2008 r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, tzw. ustawy abolicyjnej oraz wydanej na jej podstawie decyzji administracyjnej Naczelnika Urzędu Skarbowego. Nie ma zatem podstaw, zdaniem Sądu Apelacyjnego, by objęte tymi przepisami i decyzją świadczenie (kwota nadpłaconego podatku) traktować jako świadczenie nienależne w rozumieniu przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu” (wyrok SA w Warszawie z 6.06.2013 r., III APa 73/12, LEX nr 1386254). Zacytowane orzeczenie nie dotyczyło transakcji, które są zawierane w ramach obrotu gospodarczego. Niemniej identyczna argumentacja mogłaby być przeprowadzona również w odniesieniu do nich. Z powodów przedstawionych wyżej nie można podzielić stanowiska zaprezentowanego przez SA w Warszawie.

na czynność prawną pomiędzy tymi podmiotami, czyli podatnikiem formalnym i ekonomicznym. Taki wniosek jest konieczny z uwagi na to, że normy prawa podatkowego co do zasady nie mogą prowadzić do nieważności czynności prawnej, która skutkowałaby ich naruszeniem. Można jednak w takiej sytuacji uznać, że dochodzi do sytuacji niejako szczególnej, ponieważ normy tej gałęzi prawa mają bezpośredni wpływ na prawa i obowiązki w obrębie stosunków prywatnoprawnych.

5.2. Wyrażenie kwoty nienależnego podatku bezpośrednio w cenie a sankcja nieważności czynności prawnej

Kolejne zagadnienie, które zostanie poddane analizie, dotyczy konieczności wyrażenia kwoty podatku *expressis verbis* w omawianych w tej części rozprawy czynnościach prawnych w celu dochodzenia ewentualnych roszczeń kondykcyjnych. Z przywołanych wyżej orzeczeń wynika, że judykatura nieraz uznaje, iż w takich przypadkach dochodzenie świadczenia nienależnego jest możliwe wyłącznie przy wyrażeniu wprost kwoty podatku w czynności prawnej⁸²⁷. Argumentacja przedstawiana przez sądy odwołuje się wówczas do orzeczeń SN, z których wynika wspomniana powyżej swoboda stron stosunku cywilnoprawnego co do zawarcia podatku pośredniego jako elementu ceny. Orzeczenia te dotyczyły jednak zagadnienia możliwości zwiększenia wynagrodzenia o podatek pośredni, jeżeli umowa tego nie przewidywała⁸²⁸.

W niektórych orzeczeniach judykatura poprzestaje w ramach tego zagadnienia na stwierdzeniu, że w sprawach analogicznych sądy uznawały, iż podatek pośredni jest elementem ceny, jeżeli przewiduje to umowa pomiędzy stronami⁸²⁹. Sądy, które prezentowały inne stanowisko, powoływały się na art. 65 § 2 k.c.⁸³⁰ Analiza kwestii konieczności wyrażenia wprost ceny kwoty podatku nie może być identyczna w przypadku podatków pośrednich i bezpośrednich. W odniesieniu do tych pierwszych, próby wywiedzenia wniosku

⁸²⁷ Wyrok SA w Poznaniu z 18.01.2011 r., I ACa 1011/10, LEX nr 898626.

⁸²⁸ W wyroku z 18.01.2011 r., I ACa 1011/10, LEX nr 898626, SA w Poznaniu, argumentując swój pogląd o konieczności zawarcia podatku wprost w cenie, powołał się na wyrok SN z 23.01.1998 r., I CKN 429/97, OSNC 1998, nr 9, poz. 139 oraz uchwałę SN z 21.07.2006 r., III CZP 54/06, OSNC 2007, nr 5, poz. 66.

⁸²⁹ Wyrok SA we Wrocławiu z 19.02.2013 r., I ACa 1423/12, LEX nr 1313458.

⁸³⁰ Wyrok SA w Warszawie z 8.12.2015 r., I ACa 460/15, LEX nr 1954609.

o konieczności badania zgodnego zamiaru stron oraz celu umowy w kontekście uwzględnienia w cenie podatku zasługiwałyby na aprobatę w stanie prawnym, w którym podatek nie stanowiłby, niejako w sposób automatyczny, części ceny. Jak zostało wykazane wyżej, podatek pośredni nie jest ujęty w cenie jedynie w sytuacji, gdy strony wprost wyraziły taką wolę.

Uwzględniając zatem dorobek judykatury i doktryny prawa podatkowego, należy uznać, że prawo podatkowe w zakresie stawki podatku pośredniego ma swój bezpośredni skutek w obrębie czynności cywilnoprawnych. Rozstrzygając zatem, czy w danej umowie strony zawarły podatek pośredni, sądy powszechne powinny mieć na uwadze, że podatek pośredni jest częścią ceny, bez względu na to, czy został w niej wprost wyrażony. Jedynym wyjątkiem od powyższego jest sytuacja, gdy strony wprost nie uwzględniły w cenie kwoty podatku pośredniego.

Należy również zwrócić uwagę na fakt, że przyjęcie wykładni, zgodnie z którą brak zawarcia w umowie kwoty podatku wyłącza możliwość dochodzenia świadczenia nienależnego przez podatnika ekonomicznego w drodze cywilnoprawnej, prowadzi do sytuacji, gdy odpowiedni środek prawny dla podatników ekonomicznych powinien być przewidziany w o.p., co z kolei może być wyjątkowo problematyczne. Wniosek taki wynika chociażby z orzecznictwa TSUE⁸³¹, które przesądza o konieczności zapewnienia zwrotu nadpłaty podmiotowi ponoszącemu jej faktyczny ciężar ekonomiczny. *Prima facie* można się starać bronić poglądu, jakoby brak wyrażenia kwoty podatku pośredniego wprost w cenie skutkowało tym, że w zasadzie nie doszło do rozszczępienia pomiędzy podatnikiem formalnym a ekonomicznym (podatnik formalny ponosi ciężar podatku), gdyż, po pierwsze, wniosek taki jest absurdalny z samej perspektywy ekonomicznej, po drugie zaś, nie uwzględnia opisanego wyżej dorobku polskiej judykatury i doktryny prawa podatkowego, a także TSUE w zakresie metody obliczania podatku pośredniego, gdy nie został on uwzględniony przez strony *expressis verbis* w cenie.

Taka sama argumentacja nie może być jednak zastosowana w obrębie podatków bezpośrednich. Podatek bezpośredni będzie wliczony w cenę tylko wtedy, gdy strony tak postanowią. Z tego powodu należałoby się opowiedzieć za stanowiskiem przedstawionym

⁸³¹ Wyrok TS z 20.10.2011 r., Danfoss A/S, C94/10, ZOTSiS 2011, nr 10A, poz. I-9963–10001, pkt 28, 29; wyrok TS z 15.03.2007 r., Warunki zwrotu podatku VAT nienależnie zapłaconego na rzecz podatników niemających siedziby na terytorium kraju, C-35/05, ZOTSiS 2007, nr 3B, poz. I-2425, pkt 39, 41.

w wyroku SA w Warszawie z 8.12.2015 r.⁸³² To, czy strony wyraziły wprost podatek bezpośredni w cenie, nie może być przesądzające, biorąc chociażby pod uwagę literalne brzmienie art. 65 § 2 k.c. Jak wynika z rozważań przedstawionych w poprzednich rozdziałach, kwestia poniesienia ciężaru podatku – czy to pośredniego, czy bezpośredniego – powinna być rozumiana zgodnie z dorobkiem nauk ekonomicznych. To spostrzeżenie przemawia również za koniecznością dogłębnej analizy woli stron, a nie poprzestawaniu jedynie na stwierdzeniu zawarcia kwoty podatku bezpośrednio w cenie. Faktyczne poniesienie ciężaru ekonomicznego podatku nie ma bowiem nic wspólnego z wyrażeniem kwoty podatku w treści czynności cywilnoprawnej. Może natomiast zdarzyć się sytuacja, gdy podatek zostanie wyrażony w cenie i pomimo tego jego ciężar nie zostanie poniesiony przez nabywcę. A także odwrotnie: podatek może nie być ujęty w cenie, jednak jego wpływ na wysokość ceny (jej wzrost) będzie świadczył o przerzuceniu ciężaru.

Reasumując, *de lege lata* nie można uznać, że brak wyrażenia kwoty podatku bezpośrednio w cenie prowadziłby do niemożliwości dochodzenia roszczenia cywilnoprawnego przez podatnika ekonomicznego. W tym zakresie sądy powinny dokonywać dogłębnej analizy tego, czy ciężar podatku faktycznie spoczywał na podatniku ekonomicznym.

5.3. Moment powstania roszczenia kondykcijnego wynikającego z nadpłaty

Kolejną istotną kwestią jest moment powstania roszczenia kondykcijnego wynikającego z nadpłaty podatku. Analizowane roszczenia pomiędzy podatnikiem formalnym i ekonomicznym *prima facie* nie wynikają ze zdarzeń mających doniosłe znaczenie na gruncie prawa publicznego. Lecz taki pogląd z całą pewnością nie może być uznany za zasadny. Nienależność podatku, która na gruncie prawa prywatnego może skutkować – jak zostało wykazane wyżej – częściową nieważnością czynności prawnej, jest powiązana ze zdarzeniami występującymi na gruncie prawa podatkowego. Aby wystąpiła nadpłata, musi na samym początku dojść do zawyżenia kwoty podatku należnego. Przedmiotowe zawyżone świadczenie uiszczone przez podatnika na rzecz organu podatkowego będzie miało podstawę w deklaracji podatkowej lub ewentualnie w akcie administracyjnym wydanym przez organ

⁸³² Wyrok SA w Warszawie z 8.12.2015 r., I ACa 460/15, LEX nr 1954609.

podatkowy⁸³³. Jeżeli zatem z uiszczenia nienależnego lub zawyżonego podatku wynika częściowa nieważność czynności prawnej, to należy postawić pytanie, jaki jest wpływ zdarzeń na gruncie prawa podatkowego na zastosowanie w takich sytuacjach przepisów cywilnoprawnych dotyczących świadczenia nienależnego.

Z tego względu należy rozważyć kwestię wpływu deklaracji podatkowych lub aktów administracyjnych wydanych przez organ podatkowy na wypełnienie przesłanki podstawy prawnej z regulacji normujących roszczenie kondykcyjne.

Zagadnienia związane z wpływem decyzji administracyjnej na świadczenie nienależne zostały już wcześniej podjęte w tej rozprawie. Ich konkluzja prowadzi do wniosku o stworzeniu podstawy prawnej przesunięcia majątkowego w przypadku występowania w obrocie prawnym takiej decyzji. Wniosek taki jest podyktowany zasadą spójności systemu prawnego. Powyższa interpretacja znajdzie zastosowanie w sytuacji, gdy zobowiązanie podatkowe zostało określone lub ustalone w decyzji podatkowej. W takim stanie prawnym dopiero ich wzruszenie powoduje odpadnięcie podstawy prawnej świadczenia, co skutkuje powstaniem roszczenia kondykcyjnego po stronie *solvensa*.

Bardziej skomplikowany stan prawny – zapewne znacznie częściej występujący w praktyce⁸³⁴ – będzie miał miejsce w przypadku, gdy nienależnie uiszczony podatek będzie wynikał z deklaracji podatkowej. Powstaje w związku z tym pytanie, czy taka deklaracja podatkowa, w której podatnik w sposób błędny dokonał obliczenia podatku należnego, będzie stanowiła podstawę prawną świadczenia w ramach przepisów o świadczeniu nienależnym.

Zagadnienie to jest powiązane z domniemaniem prawdziwości deklaracji podatkowych. Z kolei owo domniemanie zostało uregulowane w art. 21 § 2 o.p., mającym następujące brzmienie: „Jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika

⁸³³ Zobowiązanie podatkowe może powstać z mocy prawa lub wskutek doręczenia decyzji ustalającej. Pierwszy sposób powstania zobowiązania podatkowego jest co do zasady związany z obowiązkiem złożenia deklaracji. Jest to tzw. wymiar pierwotny zobowiązania podatkowego. Wtórny zaś wymiar tego zobowiązania może nastąpić wskutek wydania decyzji określającej przez organ podatkowy. Przed doręczeniem takiej decyzji podatnik może uznawać wymiar podatku (choćby nawet był niezgodny z przepisami prawa podatkowego) ujęty w deklaracji za właściwy. Por. K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Specyfika odpowiedzialności członków zarządu jako osób trzecich w cłach, akcyzie i VAT*, PP 2017, nr 1, s. 39–46. Drugi zaś sposób powstania zobowiązań podatkowych charakteryzuje się tym, że ich powstanie wynika z doręczenia podatnikowi decyzji podatkowej.

⁸³⁴ Częste występowanie takiego stanu prawnego w praktyce wynika z tego, że w polskim porządku prawnym zobowiązania podatkowe dużo częściej powstają *ex lege*. Chociażby w podatkach, które reprezentują największy udział we wpływach do budżetu, tj. podatku od towarów i usług, podatku akcyzowym, podatku dochodowym od osób fizycznych oraz podatku dochodowym od osób prawnych, zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa. W ich zakresie zatem powinna zostać złożona deklaracja podatkowa.

obowiązek złożenia deklaracji, a zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób określony w § 1 pkt 1, podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty, z zastrzeżeniem § 3⁷⁷. Powyższa regulacja dotyczy wyłącznie zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa. Wzruszenie prawdziwości deklaracji podatkowej jest możliwe wskutek wydania decyzji podatkowej poprzedzonej przeprowadzeniem przez organ postępowania podatkowego. Na marginesie należy zaznaczyć, że zobowiązanie podatkowe wynikające z deklaracji może być zmienione również poprzez złożenie korekty przez podmioty stosunku prawnopodatkowego⁸³⁵. Wynika z tego, że deklaracja podatkowa na gruncie prawa podatkowego ma znaczenie szczególne. Zmiana wysokości wynikającego z niej zobowiązania podatkowego możliwa jest jedynie poprzez wydanie decyzji podatkowej lub dokonanie jej korekty przez podmioty do tego uprawnione. Z tego powodu zasadny wydaje się wniosek, że deklaracja podatkowa tworzy podstawę prawną świadczenia uregulowaną w przepisach o świadczeniu nienależnym. Argumenty przemawiające za występowaniem takiej podstawy wskutek wydania decyzji podatkowej pozostają aktualne również w kontekście deklaracji podatkowej. Taki wniosek wynika z zasady spójności systemu prawa. Deklaracja podatkowa wywołuje określone skutki prawne w obrębie prawa podatkowego. Jej wzruszenie nie jest możliwe w drodze postępowania przed sądem powszechnym. Uznanie, że deklaracja nie tworzy podstawy prawnej świadczenia, prowadziłoby do sytuacji, gdyby z jednej strony wywoływała ona skutek prawny w obrębie norm prawnopodatkowych, z drugiej zaś, mogła być pominięta przez sąd powszechny. Taka interpretacja godzi natomiast we wspomnianą wyżej zasadę spójności systemu prawa.

Reasumując, roszczenie cywilnoprawne pomiędzy podatnikiem ekonomicznym i formalnym powstaje dopiero w momencie odpadnięcia podstawy prawnej podatku, który na gruncie prawa podatkowego okazał się nienależny bądź zawyżony. Z tego powodu roszczenie to powstanie dopiero po wzruszeniu deklaracji lub decyzji, z których przedmiotowy podatek wynikał.

5.4. Wypełnienie hipotezy art. 409 k.c. wskutek uiszczenia przez wzbogaconego podatku na rzecz organu podatkowego

⁸³⁵ Celowo posłużono się tu terminem „podmioty stosunku prawnopodatkowego”, a nie „podatnicy” z uwagi na możliwość złożenia korekty deklaracji, na mocy art. 81 o.p., przez podatników, płatników oraz inkasentów.

Przyjmując za trafne spostrzeżenia z poprzedniego podrozdziału, należy uznać, że analiza wypełnienia hipotezy art. 409 k.c. wskutek uiszczenia kwoty podatku przez podatnika formalnego powinna znaleźć zastosowanie głównie w sytuacjach, gdy zobowiązanie podatkowe zostało zmienione poprzez dokonanie korekty deklaracji (w innych przypadkach określenie nadpłaty powinno być dokonane przez organ w ramach decyzji wzruszającej pierwotny wymiar). Aby bowiem w ramach takich stanów faktycznych doszło do ewentualnego zastosowania art. 409 k.c., konieczne jest wystąpienie różnicy czasowej pomiędzy odpadnięciem podstawy prawnej, czyli deklaracji albo decyzji podatkowej, a stwierdzeniem czy też określeniem nadpłaty. W tym zakresie można wyróżnić następujące momenty powstania bądź zwrotu nadpłaty:

- nadpłata powstaje na podstawie art. 74 o.p., a podatnik złożył korektę deklaracji;
- korekta złożona przez podatnika nie budzi wątpliwości organu, co powinno skutkować zwrotem nadpłaty w ramach czynności materialno-technicznej;
- korekta złożona przez podatnika budzi wątpliwości, co skutkuje koniecznością wydania przez organ decyzji odnoszącej się do nadpłaty;
- nadpłata jest powiązana ze wzruszeniem decyzji określającej lub ustalającej zobowiązanie podatkowe, a sama nadpłata powinna wynikać z określenia jej przez organ podatkowy na podstawie art. 74a o.p.

Najczęściej zatem zdarzenie skutkujące wzruszeniem podstawy prawnej, której istnienie warunkuje powstanie omawianego roszczenia kondykcijnego, jest równoznaczne z zaistnieniem nadpłaty z tego tytułu. Owo wzruszenie będzie w takiej sytuacji równoznaczne z powstaniem nadpłaty oraz jej ewentualnym zwrotem lub zaliczeniem na poczet zaległości lub bieżących zobowiązań podatkowych. Moment wspomnianego wzruszenia będzie skutkował powstaniem roszczenia kondykcijnego i zarazem będzie świadczył o aktualności wzbogacenia podatnika formalnego w rozumieniu art. 409 k.c. Taki stan prawny może powstać przede wszystkim przy korekcie deklaracji. Przyjmując jednak za trafny pogląd judykatury, całkowicie abstrahujący od deklaracji lub decyzji podatkowej, należy zauważyć, że odstęp czasowy od powstania roszczenia kondykcijnego do momentu „ujawnienia” nadpłaty na gruncie o.p. będzie różny. Przedstawione niżej spostrzeżenia odnoszące się do tego zagadnienia, czyli stwierdzenia, określenia, czy też zwrotu nadpłaty jako czynności

materialno-technicznej, będą się opierać na poglądach wyrażonych przez judykaturę. W przywołanych bowiem wcześniej orzeczeniach przyjmowana jest wykładnia, zgodnie z którą podstawa prawna świadczenia nie istnieje już w momencie uiszczenia kwoty podatku, mającej następnie stać się nadpłatą, przez podatnika ekonomicznego na rzecz podatnika formalnego.

Artykuł 409 k.c. znajdzie zastosowanie w sytuacji, gdy odpadnięciu wzbogacenia nie towarzyszy uzyskanie surogatu ani jakakolwiek pozytywna zmiana w majątku wzbogaconego⁸³⁶.

W omawianym przypadku z pewnością nie można uznać, że stwierdzenie, określenie czy też zwrot nadpłaty może wypełniać zakres pojęciowy surogatu. Obowiązek wydania surogatów został uregulowany w art. 406 k.c.⁸³⁷ Treść owego przepisu sprowadza się do tego, że przedmiotem roszczenia restytucyjnego przysługującego zubożonemu jest surogat, a nie pierwotna korzyść uzyskana przez wzbogaconego. Uprawnienie do zwrotu czy też zaliczenia na poczet tytułów z art. 76 o.p. nadpłaty nie może być uznane za surogat. Wniosek taki wynika z jej publicznoprawnego charakteru. Stwierdzenie lub określenie nadpłaty, a następnie jej ewentualny zwrot odbywa się na podstawie przepisów prawnopodatkowych. Podmioty legitymowane czynnie do wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty są wskazane w o.p. Uprawnienie to nie może być zatem przedmiotem obrotu cywilnoprawnego. I z całą pewnością nie może przysługiwać podatnikowi ekonomicznemu. Surogat bowiem może być dochodzony na gruncie cywilnoprawnym przez zubożonego. Skutek takiego roszczenia byłby jednak wręcz absurdalny. Zubożonemu, czyli w omawianych roszczeniach podatnikowi ekonomicznemu, w drodze cywilnoprawnej przysługiwałoby uprawnienie do stwierdzenia nadpłaty. Niemniej sąd powszechny nie miałby kognicji do orzekania odnośnie jej powstania, a na gruncie prawnopodatkowym, co oczywiste, podatnikowi ekonomicznemu nie przysługują żadne środki prawne dotyczące nadpłaty.

Jednak wystąpienie drugiego przypadku świadczącego o braku odpadnięcia wzbogacenia, tj. pozytywna zmiana w majątku wzbogaconego, nie jest już tak oczywisty w analizowanym przypadku. Zgodnie z orzecnictwem SN, art. 409 k.c. znajdzie

⁸³⁶ P. Księżak [w:] K. Osajda (red. serii), W. Borysiak (red. tomu), *Kodeks cywilny...*, Legalis, art. 409.

⁸³⁷ „Obowiązek wydania korzyści obejmuje nie tylko korzyść bezpośrednio uzyskaną, lecz także wszystko, co w razie zbycia, utraty lub uszkodzenia zostało uzyskane w zamian tej korzyści albo jako naprawienie szkody”.

zastosowanie, jeżeli wyzbycie się korzyści lub jej zużycie miało charakter konsumpcyjny lub bezproduktywny. Wzbogacony nie uzyskał wskutek takiego zdarzenia żadnego ekwiwalentu lub jakiegokolwiek innej korzyści⁸³⁸. Odpadnięcie wzbogacenia jest postrzegane w sposób wąski⁸³⁹.

W interesujących z punktu widzenia tematyki rozprawy roszczeniach podatnik formalny wyzbywa się podatku, który miałby się okazać nadpłatą, na rzecz organu podatkowego. Niemniej ma on uprawnienie do żądania jej zwrotu lub zaliczenia na poczet tytułów uregulowanych w art. 76 o.p. Trudno wobec tego uznać, że nie przysługuje mu żadna korzyść. Z tego powodu należy stwierdzić, że w analizowanych roszczeniach art. 409 k.c. nie powinien znaleźć zastosowania. Nie doszło do odpadnięcia wzbogacenia, gdyż wzbogaconemu przysługuje prawo do stwierdzenia lub określenia nadpłaty. Istotnym zagadnieniem jest przy tym rozłożenie w zakresie tej regulacji ciężaru dowodu. W literaturze przedmiotu przyjmuje się, że ciężar udowodnienia braku aktualności wzbogacenia spoczywa na wzbogaconym. Wniosek taki jest wywodzony z ogólnego rozłożenia ciężaru dowodu, uregulowanego w art. 6 k.c. Niemniej udowodnienie ewentualnej złej wiary, ujętej w art. 409 k.c. *in fine*, spoczywa na zubożonym⁸⁴⁰. Przenosząc powyższe uwagi na grunt analizowanych roszczeń, należy stwierdzić, że na wzbogaconym będzie spoczywało ewentualne wykazanie, iż nie przysługuje mu zwrot nadpłaty. Przy braku *de lege lata* przesłanki zubożenia w nadpłacie podatku, pomimo odpadnięcia podstawy prawnej świadczenia, czyli decyzji podatkowej lub deklaracji, taka sytuacja może wynikać chociażby z powodu zastosowania art. 79 § 2 i art. 80 o.p. Jeśli ta hipoteza interpretacyjna jest poprawna, to do takiej sytuacji może także dojść, jeżeli organ uzna, że korekta deklaracji budzi wątpliwości. Wtedy ciężar udowodnienia braku możliwości uzyskania zwrotu *de lege lata* spoczywa na wzbogaconym.

Podsumowując, jeżeli na gruncie przepisów prawa podatkowego podatnikowi ekonomicznemu przysługuje uprawnienie do nadpłaty, nie zostanie wówczas wypełniona hipoteza z art. 409 k.c. Lecz jeżeli, przykładowo, z uwagi na upływ terminu przedawnienia nie miałby on już prawa do nadpłaty, wówczas mógłby skutecznie bronić się w sporze z podatnikiem ekonomicznym, powołując się na brak wzbogacenia.

⁸³⁸ Wyrok SN z 2.02.2012 r., II CSK 670/11, OSNC-ZD 2012, nr 3, poz. 64.

⁸³⁹ P. Księżak [w:] K. Osajda (red. serii), W. Borysiak (red. tomu), *Kodeks cywilny...*, Legalis, art. 409.

⁸⁴⁰ P. Mostowik [w:] A. Olejniczak (red.), *System Prawa Prywatnego*, t. 6..., s. 297.

5.5. Konieczność uzyskania prejudykatu dotyczącego nadpłaty do zasądzenia świadczenia nienależnego na rzecz podatnika ekonomicznego

Kolejnym niezmiernie istotnym zagadnieniem jest konieczność uzyskania prejudykatu podczas dochodzenia przedmiotowych roszczeń.

Omawiane roszczenia mają podstawę prawną w czynności prawnej pomiędzy podmiotami prawa cywilnego. Jednak część tej czynności prawnej, która miałaby stanowić świadczenie nienależne, jest bezpośrednio zależna od zobowiązania podatkowego powstającego na gruncie prawa podatkowego. Zobowiązanie to zostanie określone lub ustalone – w zależności od sposobu jego powstania – w deklaracji lub decyzji podatkowej. Z tego wynikałoby, że dopiero ich podważenie skutkuje możliwością dochodzenia takiego roszczenia. W innym przypadku nie ma możliwości stwierdzenia, że przesunięcie majątkowe nie ma podstawy prawnej. Jeżeli czynność prawna ma czynić zadość obowiązkom, które znajdują swoje uzasadnienie w decyzji lub deklaracji, należy uprzednio dokonać ich wzruszenia, gdyż to one świadczą o jej nienależności. Należy jednak pamiętać, że sąd powszechny nie ma kognicji do ich wzruszenia. Powinny być one zatem podważone na gruncie odpowiednich przepisów prawnopodatkowych.

Konieczność uprzedniego wzruszenia decyzji administracyjnoprawnych – które stanowią podstawę świadczenia nienależnego – przed dochodzeniem roszczeń kondykcyjnych jest powszechnie uznawana w praktyce orzeczniczej⁸⁴¹. Natomiast samo stwierdzenie, określenie nadpłaty czy jej zwrot wydaje się przemawiać za brakiem aktualności wzbogacenia po stronie pozwanego. Ciężar udowodnienia braku powstania uprawnienia do zwrotu nadpłaty lub jego wygaśnięcia obciąża wzbogaconego. A zatem to on powinien wszcząć odpowiednią procedurę na gruncie prawnopodatkowym, której wynik jest kluczowy w kontekście zastosowania art. 409 k.c.

Reasumując, samo stwierdzenie czy też określenie nadpłaty przez organ podatkowy nie wpływa na istnienie roszczenia cywilnoprawnego pomiędzy podatnikiem formalnym i ekonomicznym. Byłoby ono jednak istotne dla podatnika formalnego, który w sporze chciałby udowodnić wypełnienie hipotezy z art. 409 k.c.

⁸⁴¹ Wyrok SN z 12.05.1964 r., II CR 185/64, OSNC 1965, nr 3, poz. 41; uchwała SN z 18.11.1982 r., III CZP 26/82, OSNC 1983, nr 5–6, poz. 64; wyrok SN z 19.11.2004 r., V CK 251/04, LEX nr 172465; wyrok SN z 11.12.2008 r., IV CSK 302/08, LEX nr 477574.

6. Możliwość dochodzenia roszczenia kondykcijnego przez podatnika ekonomicznego przy założeniu relewantności prawnej przesłanki zubożenia w nadpłacie

Na wstępie należy zaznaczyć, że kwestia występowania w polskim systemie podatkowym środka prawnego umożliwiającego podatnikowi ekonomicznemu dochodzenie nadpłaty, której ciężar ekonomiczny został przez niego poniesiony, została już po części omówiona w rozprawie. Niemniej przeprowadzona wcześniej analiza nie może być uznana za zasadną przy wariancie interpretacyjnym nadającym przesłance zubożenia prawną relewantność. Dorobek orzeczniczy sądów powszechnych, z którego korzystano w rozprawie, nie odnosi się do kwestii przesłanki zubożenia w nadpłacie. Natomiast niżej zostanie wykazane, że prawne znaczenie tejże przesłanki może mieć wpływ również na możliwość dochodzenia przez podatnika ekonomicznego roszczeń cywilnoprawnych.

Tytułem przypomnienia – orzecznictwo sądów powszechnych, których przedmiotem są tego typu roszczenia, jest niezbyt bogate, a przy tym sporne. Niekiedy przedstawia się pogląd, zgodnie z którym samo spełnienie świadczenia przez podatnika ekonomicznego wypełnia przesłankę zubożenia oraz wzbogacenia, a przez to jedynie jego spełnienie jest konieczne do zasądzenia zwrotu świadczenia na rzecz podatnika ekonomicznego od podatnika formalnego. W innych orzeczeniach przyjmowano konieczność stwierdzenia nadpłaty w drodze procedury podatkowej w celu wykazania braku zastosowania w sprawie art. 409 k.c.⁸⁴², natomiast w jeszcze w innych dochodzono do wniosku o aktualności wzbogacenia, pod kątem art. 409 k.c., z uwagi na uprawnienia podatnika formalnego do nadpłaty. Sądy uznawały wówczas, dokonując samodzielnie wykładni przepisów prawa podatkowego, że na gruncie procedury podatkowej podatnikowi nadpłata przysługuje⁸⁴³.

Bez wzruszenia podstawy uiszczenia podatku, który miałby okazać się nadpłatą, w ogóle nie dochodzi do powstania roszczenia kondykcijnego. Dopiero wzruszenie deklaracji lub decyzji, z której podatek wynika, powinno otwierać drogę cywilnoprawną do dochodzenia roszczeń przez podatnika ekonomicznego. Uznanie prawnej relewantności przesłanki zubożenia wydaje się wpływać jedynie na zastosowanie w ramach dochodzenia tego typu roszczeń art. 409 k.c. Jak bowiem wynika z powyższych rozważań, do powstania roszczenia

⁸⁴² Wyrok SN z 4.12.2008 r., I CSK 224/08, LEX nr 484665.

⁸⁴³ Wyrok SA w Białymstoku z 21.09.2018 r., I AGa 122/18, LEX nr 2574888.

kondykcijnego pomiędzy stronami dochodzi w momencie wzruszenia podstawy prawnej uiszczenia podatku na rzecz organu podatkowego, czyli decyzji bądź deklaracji. Jeżeli natomiast pozwany nie jest już wzbogacony, powinien ten fakt udowodnić, co wynika z przedstawionej wyższej analizy. Należy zatem w tym zakresie postawić następujące pytanie: czy odmowa stwierdzenia lub zwrotu nadpłaty z uwagi na brak poniesienia ciężaru ekonomicznego świadczyłaby o braku aktualności wzbogacenia w rozumieniu art. 409 k.c.? Jak już wspomniano we wcześniejszych częściach rozprawy, sporne jest, czy przesłanka zubożenia – przy założeniu jej występowania *de lege lata* – jest elementem zwrotu nadpłaty, czy też elementem pojęcia nadpłaty. Z tego powodu analiza jej wpływu na zastosowanie art. 409 k.c. będzie przebiegała dwutorowo, czyli w odniesieniu zarówno do pierwszego, jak i do drugiego wariantu interpretacyjnego.

Odnosnie do pierwszego wariantu interpretacyjnego, sytuacja jest o tyle skomplikowana, że w zasadzie – jak wynika z analizy przeprowadzonej w poprzednim rozdziale – można przyjąć dwa sposoby jego rozumienia: wystąpienie przesłanki zubożenia jako skutkujące zakwalifikowaniem przesunięcia majątkowego poza zakres pojęciowy nadpłaty, co przemawiałoby za jej prywatnoprawnym charakterem, oraz wystąpienie tej przesłanki jako jednej z przesłanek koniecznych do wystąpienia nadpłaty, jednak nieskutkującej zmianą charakteru prawnego przesunięcia. Praktyka organów podatkowych opisana również w poprzednim rozdziale przemawia za drugim rozumieniem.

W ramach dochodzonego roszczenia cywilnoprawnego podatnik formalny pozostaje podmiotem wzbogaconym, ponieważ na gruncie prawnopodatkowym przysługuje mu nadpłata. W świetle przyjętego w rozprawie rozumienia przesłanki zubożenia wykazanie przez pozwanego odmowy stwierdzenia nadpłaty z powodu wystąpienia w sprawie tej przesłanki powinno być wystarczające do zastosowania art. 409 k.c. Pozwany wykazał bowiem, że nie doszło do powstania nadpłaty na gruncie o.p.

Jeżeli natomiast przesłanka zubożenia miałaby być elementem zwrotu, wówczas organ podatkowy powinien w pierwszej kolejności stwierdzić lub określić – w zależności od trybu – nadpłatę, a następnie, z uwagi na wystąpienie w rozpatrywanej sprawie przedmiotowej przesłanki, odmówić zwrotu tej nadpłaty. W takiej sytuacji, zgodnie z treścią decyzji organu, nadpłata w sprawie powstała, lecz podatnik nie może uzyskać jej zwrotu. Jednocześnie ewentualne zasądzenie roszczenia na rzecz powoda skutkowałoby poniesieniem ciężaru

ekonomicznego podatku przez podatnika formalnego. Po uprawomocnieniu się wyroku byłby on uprawniony do zwrotu, ponieważ skutkiem wyroku jest obowiązek zwrotu świadczenia przez podatnika formalnego, a zatem z całą pewnością ponosi on wówczas ciężar ekonomiczny podatku. Taki pogląd jest również podzielany przez M. Popławskiego⁸⁴⁴. Niezmiernie istotne jest jednak to, czy pozwany w takich sprawach mógłby skutecznie się bronić przed spełnieniem roszczenia poprzez wykazanie, że organ podatkowy odmówił zwrotu nadpłaty z uwagi na zarzut bezpodstawnego wzbogacenia.

Zagadnienie to jest o tyle problematyczne, że w momencie wydawania wyroku przez sąd powszechny pozwany będzie dysponował odmową zwrotu nadpłaty, niemniej ewentualny wyrok zasądzający może, a nawet prawdopodobnie będzie świadczył o poniesieniu ciężaru ekonomicznego, przez co ewentualny zwrot nadpłaty będzie przysługiwał podatnikowi. Posiłkując się literalnym brzmieniem art. 316 § 1 k.p.c.⁸⁴⁵, *prima facie* wzbogacony mógłby skutecznie wykazać brak aktualności wzbogacenia, gdyż w chwili zamknięcia rozprawy podatnikowi żaden zwrot *de lege lata* nie przysługuje. Lecz nie jest to tak oczywiste, jeśli dogłębnie przeanalizuje się stan prawny.

Decyzja organu podatkowego, z której wynikałaby odmowa zwrotu, opierałaby się na następujących ustaleniach: podatnik uiścił podatek w większej wysokości niż należny (powstała zatem nadpłata), następnie zaś doszło do ustalenia przez organ faktu przerzucenia ciężaru ekonomicznego podatku na podmiot trzeci. Owo przerzucenie warunkuje odmowę zwrotu. Sam więc wyrok zasądzający powinien być wystarczający do uzyskania przedmiotowego zwrotu w ramach procedury podatkowej. Prawomocne orzeczenie skutkowałoby wobec tego stanem wzbogacenia po stronie pozwanego. Zdaje się, że w takiej sytuacji można by całkiem zasadnie starać się przeprowadzić wykładnię prounijną, która skutkowałaby wnioskiem o skuteczności roszczenia cywilnoprawnego.

Jak wynika z omówionego wcześniej orzecznictwa TSUE, podatnik ekonomiczny, poprzez ograniczenie zwrotu nadpłaty wobec podatnika formalnego z powodu zarzutu bezpodstawnego wzbogacenia, nie może zostać pozbawiony prawa do zwrotu świadczenia nienależnego. Dążąc zatem do realizacji prawa europejskiego w tym zakresie, można

⁸⁴⁴ M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe...*, s. 143.

⁸⁴⁵ „Po zamknięciu rozprawy sąd wydaje wyrok, biorąc za podstawę stan rzeczy istniejący w chwili zamknięcia rozprawy; w szczególności zasadzeniu roszczenia nie stoi na przeszkodzie okoliczność, że stało się ono wymagalne w toku sprawy”.

przeprowadzić interpretację opierającą się na argumentacji, zgodnie z którą, pomimo odmowy zwrotu nadpłaty podatnikowi formalnemu oczywiste jest, że wyrok zasądający świadczenie nienależne będzie skutkował obowiązkiem zwrotu podatnikowi formalnemu nadpłaty na gruncie przepisów o.p. Mając na względzie konieczność zapewnienia zwrotu takich świadczeń, należałoby uznać możliwość dochodzenia roszczeń przy braku aktualności wzbogacenia w momencie wydawania wyroku, ponieważ uprawnienie do zwrotu nadpłaty w takich sytuacjach nie odpadło całkowicie. Uprawnienie to jest natomiast przesunięte w czasie do momentu prawomocności wyroku. Odmienne wykładnia, czyli pozbawiająca podatnika ekonomicznego możliwości skutecznego dochodzenia roszczenia kondykcijnego, prowadziłaby do sytuacji prawnej niezgodnej z prawem europejskim.

Powyższa propozycja interpretacji art. 409 k.c. „w duchu” dorobku orzecznictwa TSUE ma również swoje wady, których nie wolno ignorować. Przede wszystkim wymaga ona od sądów powszechnych dogłębnej znajomości zagadnienia związanego z przesłanką zubożenia w nadpłacie podatkowej, co już może rodzić problemy. Należy ponadto pamiętać, że zgodnie z art. 79 § 2 o.p. prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty ulega przedawnieniu. Z tego powodu, nawet dopuszczając przedstawiony wyżej wariant interpretacyjny, w praktyce może dojść do trudnych do zaakceptowania z aksjologicznego punktu widzenia sytuacji, gdy z jednej strony świadczenie nienależne zostałoby zasądzone, z drugiej zaś, z powodu upływu terminu przedawnienia podatnik formalny nie miałby możliwości uzyskania zwrotu nadpłaty.

Co do samego argumentu opierającego się na omówionym wyżej zagadnieniu przedawnienia można podać następujący kontrargument, który wciąż skutkowałby możliwością zasądzenia świadczenia cywilnoprawnego, a nie prowadziłby do wątpliwego z perspektywy funkcjonalnej efektu w postaci braku możliwości uzyskania zwrotu nadpłaty przez podatnika formalnego. W momencie wydawania wyroku sąd powszechny w takim ujęciu nie powinien badać jedynie, czy odmowa zwrotu nadpłaty nastąpiła z uwagi na przesłankę zubożenia. Sąd powszechny powinien ponadto zweryfikować, czy nie doszło do przedawnienia, o którym mowa w art. 79 § 2 o.p.

Taka kontrargumentacja również może być obalona, gdyż za poniesieniem ciężaru ekonomicznego podatku przemawia dopiero wyrok prawomocny. Zasądając świadczenie, sąd powszechny nie ma możliwości przewidzenia, czy w sprawie dojdzie do zaskarżenia jego

orzeczenia, czy też nie. To z kolei skutkuje praktyczną niemożliwością zbadania zagadnienia przedawnienia z art. 79 § 2 o.p., które mogłoby wystąpić wobec podatnika formalnego i świadczyłoby o braku aktualności wzbogacenia. Z tego powodu należy opowiedzieć się za niemożliwością zasądzenia roszczenia kondykcyjnego w przypadku relewantności prawnej przesłanki zubożenia przy wykazaniu przez wzbogaconego odmowy zwrotu nadpłaty. W zależności od długości postępowania przed sądami powszechnymi podatnik formalny mógłby być pozbawiony możliwości dochodzenia zwrotu nadpłaty.

W przypadku identycznych roszczeń cywilnoprawnych, przy braku prawnej relewantności przesłanki zubożenia, do takich sytuacji dochodziłoby rzadziej, gdyż stwierdzenie, określenie lub zwrot nadpłaty najczęściej są wtedy skorelowane z momentem wzruszenia podstawy prawnej świadczenia. Jeżeli zdarzenia te nie powstają w tym samym momencie, wówczas i tak nie dochodzi do sytuacji, gdy z jednej strony biegnie termin przedawnienia do złożenia wniosku o nadpłatę, z drugiej zaś, podatnik nie ma prawnej możliwości uzyskania jej zwrotu. Natomiast w analizowanym przypadku sytuacja prawna jest diametralnie inna. Czas trwania postępowania sądowego może wpłynąć na upływ terminu przedawnienia, natomiast, paradoksalnie, podatnik formalny w trakcie postępowania nie ma prawnej możliwości uzyskania zwrotu. Wtedy chociażby próba obrony przed roszczeniami, naturalnie wpływająca na przedłużenie postępowania sądowego, lub ewentualna apelacja będą działały negatywnie na sytuację prawnopodatkową podatnika formalnego. Taki wniosek z kolei mógłby skutkować próbą, zapewne skuteczną, obalenia pierwotnego twierdzenia o możliwości zasądzenia takiego świadczenia przy odmowie zwrotu nadpłaty z uwagi na wykładnię proujnyjną, argumentacją odwołującą się do prawa do sądu.

W świetle dorobku doktryny na prawo do sądu składają się następujące uprawnienia: uprawnienie do jawnego i sprawiedliwego rozpoznania sprawy; uprawnienie do rozpoznania sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki; uprawnienie do rozpoznania sprawy przez sąd, który jest niezależny, bezstronny i niezawisły; uprawnienie do wszczęcia, kontynuowania postępowania sądowego, w tym złożenia środka odwoławczego; zakaz zamykania drogi sądowej⁸⁴⁶. Dla rozważanych tu kwestii szczególnie znaczenie mają uprawnienie do złożenia środka odwoławczego oraz zakaz zamykania drogi sądowej. Uprawnienie do złożenia środka

⁸⁴⁶ D. Lis-Staranowicz, *Konstytucyjne środki ochrony wolności praw* [w:] M. Chmaj (red.), *Wolności i prawa człowieka w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2016, s. 242.

odwoławczego sprowadza się do obowiązku ustawodawcy kształtowania przepisów w taki sposób, aby przewidywały one środki zaskarżenia, przy czym środki te nie mogą mieć charakteru jedynie pozornego⁸⁴⁷. Drugi z wymienionych wyżej elementów ma swoje uwarunkowania w art. 77 ust. 2 Konstytucji. Ustawodawca powinien uregulować przepisy prawa w taki sposób, aby każdy miał możliwość wszczęcia i kontynuowania postępowania mającego na celu ochronę jego praw i wolności⁸⁴⁸.

Doktryna wydaje się stać na stanowisku, że regulacja ta obejmuje również dochodzenie praw, które niekoniecznie muszą mieć swoje źródło konstytucyjne⁸⁴⁹. Jeżeli powstanie roszczenia kondykcijnego było konsekwencją nałożenia przez ustawodawcę podatku niezgodnego z normami wyższego rzędu, to bezsprzecznie mamy do czynienia z ochroną praw lub wolności uwarunkowanych konstytucyjnie. Nie jest jednak sprawą tak oczywistą ujęcie w cenie podatku nienależnego lub zawyżonego, spowodowane błędem podatnika. Tutaj trudno byłoby się doszukać naruszenia prawa lub wolności, które miałyby rangę konstytucyjną. Z tego powodu przytoczony wyżej pogląd jest niezmiernie ważny, gdyż wskazuje, że normę tę należy stosować do wszelkich analizowanych roszczeń pomiędzy podatnikiem ekonomicznym i formalnym wynikających z zawyżenia podatku.

Prawo do sądu nie jest jednak absolutne. Może być ograniczone, jeżeli przemawiają za tym wartości szczególnie istotne z perspektywy państwa prawa⁸⁵⁰. Przyjęcie wariantu interpretacyjnego w analizowanych roszczeniach, zgodnie z którym odmowa zwrotu nadpłaty przy relewantności prawnej zubożenia jako elementu zwrotu nadpłaty nie świadczy o braku aktualności wzbogacenia, skutkuje naruszeniem powyższych elementów składających się na prawo do sądu. Z uwagi na bieg terminu przedawnienia do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty w określonych sytuacjach podatnik formalny może być realnie pozbawiony możliwości ochrony swoich praw, a jego uprawnienie do złożenia środków zaskarżenia od niekorzystnego dla niego wyroku pierwszoinstancyjnego może być jedynie pozorne.

⁸⁴⁷ *Ibidem*, s. 248.

⁸⁴⁸ *Ibidem*, s. 246.

⁸⁴⁹ W. Sokolewicz, *Konstytucyjna regulacja władzy sądowniczej* [w:] T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz (red.), *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, s. 162.

⁸⁵⁰ Wyrok TK z 4.11.2003 r., SK 30/02, OTK-A 2003, nr 8, poz. 84.

W przypadku długotrwałego postępowania sądowego lub złożenia pozwu w momencie, gdy do upływu terminu wspomnianego przedawnienia pozostało mało czasu, dla racjonalnie działającego podatnika formalnego korzystniejsze będzie zachowanie w postaci braku prowadzenia jakiegokolwiek obrony lub wręcz uznanie roszczenia, nawet przy założeniu jego bezzasadności. Takie działania doprowadzą do szybszego wydania wyroku zasądającego, który będzie świadczył o poniesieniu ciężaru ekonomicznego podatku, a fakt ten następnie umożliwi uzyskanie zwrotu nadpłaty na gruncie procedury podatkowej. Trudno jednak uznać, że taki stan prawny jest zgodny z opisanym wyżej prawem do sądu. Podatnik formalny – jeżeli podejmie się wykazywania okoliczności świadczących o braku zasadności roszczenia lub wniesie środek odwoławczy – musi się liczyć z upływem terminu przedawnienia na gruncie o.p. To z kolei spowoduje, że w odniesieniu do podatków pośrednich, co do których założeniem ustawodawcy jest brak ponoszenia ich ciężaru przez podatników, wraz z ewentualnym wyrokiem zasądającym podatnik formalny taki ciężar poniesie, natomiast do uzyskania ewentualnego zwrotu nadpłaty nie będzie już uprawniony.

Trudno również nie uznać, że taki stan prawny *de facto* mógłby prowadzić do przerzucenia odpowiedzialności za niezgodne z prawem działania ustawodawcy na podatników formalnych. W sytuacjach gdy nadpłata jest efektem nałożenia podatku niezgodnego z normami wyższego rzędu, niejednokrotnie podmiotami ostatecznie obciążonymi „naprawieniem szkody” byłiby właśnie podatnicy formalni. Te bowiem podmioty byłyby z jednej strony zobowiązane do zwrócenia zawyżonego lub nienależnego podatku podatnikom ekonomicznym, natomiast z uwagi na upływ terminu przedawnienia organy podatkowe nie byłyby zobowiązane do zwrócenia im nadpłaty. Jeżeli natomiast nadpłata wynika chociażby z błędnego rozumienia przepisów prawa podatkowego, trudno również uznać za uzasadnione z aksjologicznego punktu widzenia obarczenie ciężarem ich zwrotu jedynie podatników formalnych. *De lege lata* taka wykładnia niejako „premiowałaby” państwo za stworzenie skomplikowanego systemu prawnopodatkowego. Z powyższych względów należy uznać, że wykazanie przez podatnika formalnego podczas postępowania przed sądem powszechnym braku możliwości zwrotu nadpłaty z uwagi na brak poniesienia przez niego ciężaru ekonomicznego (przy założeniu, że przesłanka zubożenia jest elementem zwrotu nadpłaty) powinno prowadzić do uznania przez sąd braku aktualności wzbogacenia.

A to z kolei spowoduje brak możliwości skutecznego dochodzenia roszczenia kondykcyjnego przez podatnika ekonomicznego.

Poniżej zostanie przedstawiona analiza możliwości dochodzenia roszczeń cywilnoprawnych przy założeniu drugiego wariantu interpretacyjnego dotyczącego przesłanki zubożenia, o którym była mowa powyżej, a mianowicie wariantu, w którym owa przesłanka jest elementem zwrotu nadpłaty.

W ramach dochodzonego roszczenia cywilnoprawnego podatnik formalny pozostaje podmiotem wzbogaconym, ponieważ na gruncie prawnopodatkowym przysługuje mu nadpłata. W przypadku przyjętego wyżej rozumienia przesłanki zubożenia wykazanie przez pozwanego odmowy stwierdzenia nadpłaty z powodu wystąpienia w sprawie tej przesłanki powinno być wystarczające do zastosowania art. 409 k.c. Pozwany wykazał bowiem, że nie doszło do powstania nadpłaty na gruncie o.p. Nawet przy twierdzeniu, że przesłanka zubożenia byłaby kolejnym etapem, po matematycznym porównaniu wysokości podatku należnego z faktycznie uiszczonym, procedury dążącej do określenia lub stwierdzenia nadpłaty, przedstawiony wyżej tok rozumowania odnoszący się do prawa do sądu przemawia za wypełnieniem hipotezy art. 409 k.c. Analogicznie jak przy odmowie zwrotu uzasadnioną bezpodstawnym wzbogaceniem podatnika, po zakończeniu procedury cywilnej podatnik formalny byłby z uwagi na upływ terminu przedawnienia pozbawiony możliwości jej dochodzenia na gruncie przepisów prawnopodatkowych.

Sytuacja przedstawiałaby się nieco inaczej, gdyby organy podatkowe stosowały w takich przypadkach art. 208 o.p. Wówczas rozstrzygnięcie organu sprowadzałoby się w zasadzie do stwierdzenia, że przesunięcie majątkowe pomiędzy podatnikiem formalnym a organem nie wypełnia zakresu pojęciowego nadpłaty. Nie można byłoby jednak wywieść z tego wniosku o braku przysługiwania jakiegokolwiek uprawnienia podatnika formalnego względem Skarbu Państwa. Przedmiotowe świadczenie nie jest nadpłatą, więc automatycznie wróciłibyśmy wtedy na grunt przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu i świadczeniu nienależnym (pomiędzy podatnikiem formalnym a Skarbem Państwa). W takiej sytuacji wniosek o konieczności zastosowania art. 409 k.c. z uwagi na naruszenie prawa do sądu nie jest już przekonujący, gdyż w opisanych wyżej wariantach interpretacyjnych rozstrzygnięcie organu sprowadzało się do odmowy zwrotu nadpłaty lub odmowy stwierdzenia nadpłaty. Owo rozstrzygnięcie pozostawało jednak w ramach kompetencji organu. Na gruncie

omawianego rozumienia przesłanki zubożenia w nadpłacie rozstrzygnięcie organu oznaczałoby, że nie ma on kognicji do wyrokowania o tego rodzaju przesunięciach majątkowych. O ile *prima facie* rozstrzygnięcie organu już świadczy o braku aktualności wzbogacenia, ponieważ podatnik formalny nie może uzyskać stwierdzenia czy też zwrotu nadpłaty, o tyle w analizowanej sytuacji nie można sformułować takiego twierdzenia. Wynika to z tego, że właściwą procedurą do dochodzenia tego rodzaju roszczeń pomiędzy podatnikiem formalnym a Skarbem Państwa jest procedura cywilnoprawna, a z decyzji organu można jedynie taki wniosek wyprowadzić.

Prawo do sądu było wówczas jedynie argumentacją pomocniczą, mającą obalić zabiegi interpretacyjne, które sprowadzały się do próby odejścia od tego, że z decyzji organów podatkowych jasno wynikał brak uprawnienia do stwierdzenia czy też zwrotu nadpłaty. Można przecież wysnuć z tego wniosek o braku jakiegokolwiek pozytywnej zmiany w sferze majątkowej podatnika formalnego z tytułu odprowadzenia podatku. W takim ujęciu odprowadzenie nienależnego lub zawyżonego podatku i skorelowane z nim uprawnienie do nadpłaty pozostają w sferze procedury podatkowej. Przy czym brak takiej zmiany nie będzie w sposób jednoznaczny wynikał z decyzji organu przy omawianym rozumieniu tej przesłanki. *Prima facie* podatnik formalny pozostawałby wciąż wzbogacony z uwagi na możliwość dochodzenia roszczenia cywilnoprawnego w oparciu o art. 410 k.c. skierowanego przeciwko Skarbowi Państwa. Wydaje się zatem, że o braku aktualności wzbogacenia świadczyłby dopiero brak możliwości skutecznego dochodzenia roszczenia w sądzie powszechnym, czyli ewentualny wyrok oddalający powództwo podatnika formalnego.

Problemem jest to, że do kwestii możliwości dochodzenia takich roszczeń nie można w zasadzie znaleźć żadnych odniesień czy to w doktrynie, czy w judykaturze. Jest to jak najbardziej zrozumiałe, gdyż co do zasady to podatnicy będą inicjowali odpowiednią procedurę podatkową mającą na celu ujawnienie nadpłaty. W polskim porządku prawnym bowiem nadpłata podlega zwrotowi w oparciu o przepisy o.p. Natomiast zainicjowanie postępowania sądowego w tej kwestii wiązałoby się z koniecznością wykazania wystąpienia roszczenia cywilnoprawnego, co mogłoby być szczególnie trudne ze względu na – jak zostało wspomniane w rozdziale pierwszym rozprawy – powszechne uznanie przez przedstawicieli doktryny, że publicznoprawny charakter nadpłaty wynika z jej skorelowania ze zobowiązaniem podatkowym. Przy takim rozumieniu źródła jej publicznoprawnego

charakteru roszczenie cywilnoprawne w takich sprawach z całą pewnością nie występuje. Odrzuciwszy powyższy pogląd, należałoby następnie przeanalizować, czy świadczenie spełnione przez podatnika na rzecz Skarbu Państwa powinno być zakwalifikowane jako noszące znamiona bezpodstawnego wzbogacenia, czy też świadczenia nienależnego. Spełnione świadczenie może być uznane za świadczenie nienależne w rozumieniu art. 410 k.c.

Wyżej zostało wyjaśnione, że zgodnie z obecnymi poglądami doktryny to, czy w sprawie wystąpiło świadczenie, powinno być analizowane z perspektywy *accipiens*a. Świadczenie jest rozumiane jako celowe i świadome przysporzenie na rzecz majątku drugiego podmiotu. Z punktu widzenia tego podmiotu powinno ono dać się przyporządkować jakiemuś zobowiązaniu, przy czym to z kolei może być nieistniejące lub nieważne⁸⁵¹. Jednocześnie świadczenia, które okazywały się nienależne w wyniku ich skorelowania z obowiązkami publicznoprawnymi – przy braku odpowiedniej procedury zwrotu w oparciu o przepisy prawa publicznego – były uznawane za wypełniające przesłanki świadczenia nienależnego⁸⁵². Przyjmując ten ugruntowany pogląd judykatury, należy następnie rozważyć zasadność dochodzenia takiego roszczenia kondykcijnego względem Skarbu Państwa przez podatnika formalnego.

Paradoksalnie, na gruncie procedury cywilnej brak zubożenia nie powinien stanowić przeszkody do jego zasądzenia. Należy bowiem mieć na uwadze, że „ogólne przesłanki bezpodstawnego wzbogacenia należy rozumieć specyficznie w przypadku nienależnego świadczenia, a sam fakt spełnienia nienależnego świadczenia uzasadnia roszczenie kondykcyjne. W konsekwencji nie ma potrzeby ustalania, czy i w jakim zakresie spełnione świadczenie wzbogaciło osobę, na rzecz której świadczenie zostało spełnione, i czy majątek spełniającego świadczenie uległ zmniejszeniu”⁸⁵³. A więc samo spełnienie przedmiotowego świadczenia będzie uzasadniało roszczenie o jego zwrot. *De lege lata*, przy takim rozumieniu tej przesłanki podatnik formalny, wnosząc powództwo do sądu powszechnego, powinien uzyskać wyrok zasądzający roszczenie na jego rzecz. Lecz wspomniany wariant

⁸⁵¹ Wyrok SN z 9.08.2016 r., II CSK 760/15, LEX nr 2107094.

⁸⁵² Uchwała SN z 16.05.2007 r., III CZP 35/07, OSNC 2008, nr 7–8, poz. 72; wyrok SN z 26.03.2019 r., I NSK 20/18, LEX nr 2652372; wyrok SA w Warszawie z 27.07.2017 r., VI ACa 726/17, LEX nr 2516042.

⁸⁵³ Wyrok SN z 29.11.2016 r., I CSK 798/15, LEX nr 2183475.

interpretacyjny jest jedynie hipotetyczny, ponieważ – jak zostało już zaznaczone – takie roszczenia w praktyce nie są dochodzone. Jego przyjęcie mogłoby również skutkować przerzuceniem obowiązku interpretacji przepisów prawa podatkowego na sądy powszechne, co oczywiście należałoby uznać za zjawisko negatywne. Rozstrzygając takie kwestie, sądy musiałyby każdorazowo odnosić wysokość świadczenia uiszczonego w rozpoznawanej sprawie do wysokości zobowiązania podatkowego podatnika. To z kolei oznacza, że w takich sprawach punktem odniesienia zawsze byłyby właśnie przepisy prawnopodatkowe.

Jedynie potencjalnie – a nawet błędnie – można by starać się dowodzić, że w takich sprawach dochodziłoby do wypełnienia przesłanek bezpodstawnego wzbogacenia. Argumentacja w tym zakresie mogłaby sprowadzać się do tego, że z perspektywy Skarbu Państwa otrzymującego przedmiotowe świadczenie (nienależny lub zawyżony podatek) nie dochodzi do możliwości przyporządkowania go do jakiegokolwiek zobowiązania nieważnego lub nieistniejącego, przy założeniu, że owo zobowiązanie odnosi się jedynie do zobowiązań cywilnoprawnych. Z punktu widzenia bowiem *accipiens*a owo zobowiązanie, przynajmniej początkowo, dotyczy przecież zobowiązania publicznoprawnego. Pogląd ten, po pierwsze, jest niezgodny ze wspomnianymi wcześniej poglądami prezentowanymi przez judykaturę. Po drugie zaś, to bezpodstawne wzbogacenie miałoby swój początek w majątku podatnika ekonomicznego, a nie formalnego. Występuje tutaj zatem pewna sprzeczność, gdyż pomiędzy podatnikiem ekonomicznym i formalnym wystąpiłoby świadczenie nienależne. Jest to w miarę oczywiste, ponieważ z całą pewnością dochodzi w takiej sytuacji do wypełnienia częściowo nieważnej czynności prawnej, co zostało już wykazane w rozprawie. Natomiast transfer tej samej wartości pieniężnej (uiszczonej jako podatek na rzecz podatnika formalnego) miałby w ramach następnego transferu wypełniać już przesłanki bezpodstawnego wzbogacenia. Powstaje w związku z tym pytanie, czy podatnik ekonomiczny miałby jakiegokolwiek roszczenie restytucyjne, którego mógłby dochodzić bezpośrednio od Skarbu Państwa.

Trzeba bowiem pamiętać, że przy bezpodstawnym wzbogaceniu może dochodzić również do pośredniości transferu. Chociażby hipotetycznie możliwe byłoby zatem dochodzenie roszczenia na linii podatnik ekonomiczny – Skarb Państwa. Taki wniosek jest o tyle absurdalny, że mogłaby mieć wówczas miejsce sytuacja, gdy ten sam transfer majątkowy (od podatnika formalnego do ekonomicznego) miałby być zarówno świadczeniem

nienależnym, jak i bezpodstawnym wzbogaceniem, co już samo w sobie jest niemożliwe. Uznanie natomiast, że bezpodstawne wzbogacenie obejmuje jedynie transfer pomiędzy podatnikiem formalnym a Skarbem Państwa, sprawia, iż podatnik formalny, z uwagi na brak zubożenia po jego stronie, nie ma możliwości żądania zwrotu korzyści.

Taka wykładnia skutkowałaby zatem tym, że podmiot doprowadzający do przesunięcia majątkowego bez podstawy prawnej (czy to przez nałożenie podatku niezgodnie z normami wyższego rzędu, czy przez stanowienie skomplikowanego prawa podatkowego) ostatecznie nie byłby obowiązany do zwrotu. Podatnik formalny nie mógłby skutecznie kierować roszczenia restytucyjnego wobec Skarbu Państwa przed zwrotem świadczenia nienależnego podatnikowi ekonomicznemu z uwagi na brak wypełnienia po jego stronie przesłanki zubożenia. Z drugiej strony, wykazanie w sprawie pomiędzy podatnikiem ekonomicznym i formalnym prawomocnego wyroku oddalającego powództwo tego drugiego przeciwko Skarbowi Państwa powinno świadczyć o braku aktualności jego wzbogacenia.

Z tych powodów wykładnia, zgodnie z którą mamy wówczas do czynienia z bezpodstawnym wzbogaceniem, jest również nieuprawniona ze względów aksjologicznych. Skutkuje ona bowiem „premiowaniem” ustawodawcy za działania naruszające prawo (w sytuacji nakładania podatków niezgodnych z normami konstytucyjnymi bądź unijnymi albo tworzenia szczególnie skomplikowanego systemu podatkowego, w którym nie może zostać naprawiona niepoprawna subsumpcja przepisów przez podatnika prowadząca do zawyżenia zobowiązania podatkowego).

Reasumując, w praktyce sądów powszechnych oraz SN nigdy nie pojawiło się zagadnienie ciężaru ekonomicznego nadpłaty, a przez to można w tym zakresie podjąć jedynie rozważania teoretyczne. W mojej ocenie, prawna relewantność przesłanki zubożenia, bez względu na to, czy byłaby ona elementem stwierdzenia, czy też zwrotu nadpłaty, prowadzi do stanu prawnego, w którym podatnik formalny w sporze z podatnikiem ekonomicznym będzie mógł dość łatwo udowodnić, że nie jest już podmiotem wzbogaconym. W takiej sytuacji znajdzie zatem zastosowanie art. 409 k.c., a przez to podatnik ekonomiczny nie będzie mógł skutecznie dochodzić swojego roszczenia od podatnika formalnego.

7. Prawna relewantność przesłanki zubożenia w nadpłacie a normy wyższego rzędu – wnioski

Z poczynionych wcześniej spostrzeżeń wynika, że zgodność analizowanego w rozprawie wariantu interpretacyjnego z normami wyższego rzędu jest co najmniej wątpliwa.

W zakresie możliwości dochodzenia roszczeń cywilnoprawnych przez podatnika ekonomicznego można wysnuć kilka wniosków. Podatnik ekonomiczny będzie mógł zasadnie dochodzić takiego roszczenia w momencie, gdy odpadnie podstawa prawna świadczenia. W przypadku nadpłaty będzie to wzruszenie deklaracji podatkowej – czy to przez dokonanie korekty przez samego podatnika formalnego, czy też w drodze postępowania podatkowego przez organ – lub wzruszenie decyzji, w której podatek nienależny bądź zawyżony został ustalony lub określony.

Dochodzenie takich roszczeń byłoby hipotetycznie możliwe, natomiast w praktyce mogłoby to być znacznie trudniejsze. Jest to konsekwencja chociażby tego, że podatnik ekonomiczny nie ma wiedzy na temat tego, czy doszło do wzruszenia deklaracji podatnika formalnego, czy też decyzji podatkowych skierowanych do tego podmiotu⁸⁵⁴. Po drugie, *de lege lata* wykazanie przez podatnika formalnego w takim sporze, że organ odmówił wobec niego stwierdzenia nadpłaty lub jej zwrotu, w zależności od przyjętego rozumienia przesłanki zubożenia powinno skutkować wnioskiem o braku aktualności jego wzbogacenia. Jedynym wyjątkiem od takiej interpretacji byłaby sytuacja, gdyby przesłanka zubożenia była rozumiana jako wyłączająca świadczenie, które ją wypełnia, z pojęcia nadpłaty oraz – w konsekwencji – prowadziłyby do zmiany charakteru tego świadczenia na prywatnoprawny. Przy czym takie świadczenie musiałoby na gruncie cywilnoprawnym zostać uznane za świadczenie nienależne, a nie za bezpodstawne wzbogacenie.

Biorąc jednak pod uwagę powszechny proceder organów podatkowych odmawiających zwrotu nadpłaty ze względu na brak poniesienia ciężaru ekonomicznego podatku przez podatnika, należy uznać, że z perspektywy praktyki stosowania prawa jest on wykluczony. To z kolei przemawia za stwierdzeniem, że *de lege lata* w takich sporach podatnik formalny zawsze będzie mógł wykazać brak aktualności wzbogacenia, a przez to uniemożliwić dochodzenie zwrotu świadczenia podatnikowi ekonomicznemu. Już taki wniosek przemawia za koniecznością uznania niezgodności analizowanego wariantu

⁸⁵⁴ Por. M. Gizicki, *Koncepcja bezpodstawnego wzbogacenia...*, s. 92.

interpretacyjnego z orzecznictwem TSUE w zakresie, w jakim Trybunał uznawał za niezgodne z prawem europejskim przepisy państw członkowskich uzależniające zwrot nadpłaty od poniesienia ciężaru ekonomicznego podatku, jeżeli podatnikowi ekonomicznemu na gruncie prawa krajowego nie przysługiwał żaden skuteczny środek prawny dochodzenia zwrotu świadczenia.

Należy ponadto zauważyć, że praktyka sądów powszechnych odnosząca się do tego zagadnienia jest inna od zaprezentowanej wcześniej interpretacji. Nie przemawia ona również na rzecz możliwości uznania prawnej relewantności przesłanki zubożenia. Sądy powszechne niejednokrotnie bowiem same oceniają, czy w świetle prawa podatkowego doszło do uiszczenia nienależnego lub zawyżonego podatku. Możliwość dochodzenia roszczeń cywilnoprawnych przez podatników ekonomicznych w takim ujęciu ma określone skutki także w zakresie dochodzenia nadpłaty na gruncie procedury podatkowej przez podatnika formalnego.

Ewentualny wyrok zasądzający świadczenie nienależne na rzecz podatnika ekonomicznego powinien świadczyć o poniesieniu ciężaru podatku przez podatnika formalnego, a przez to organy nie miałyby kompetencji do odmowy stwierdzenia, określenia czy też zwrotu nadpłaty z powodu zarzutu bezpodstawnego wzbogacenia. Taki stan prawny jednak tylko *prima facie* może wydawać się pożądany, ponieważ, jak już wielokrotnie zaznaczono w rozprawie, sądy powszechne nie są uprawnione do stwierdzania, czy podatek na gruncie prawa podatkowego był należny. Łatwo bowiem wskazać, że może dojść wówczas do sytuacji, w której rozstrzygnięcie organów podatkowych co do tej kwestii będzie inne.

Trudno natomiast uznać za pożądany stan, w którym sądy powszechne stwierdzają uiszczenie podatku nienależnie, co warunkuje powstanie świadczenia nienależnego, a następnie, zgodnie z rozstrzygnięciem organów podatkowych, uiszczenie takiego podatku miałyby się odbyć na mocy przepisów prawa podatkowego. Ponadto, wciąż aktualny pozostaje argument odnoszący się do kwestii przedawnienia prawa do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Bieg tego terminu nie zostaje przecież zawieszony z uwagi na postępowanie toczące się przed sądem powszechnym. Wobec powyższego, taki stan prawny należy uznać za wielce problematyczny ze względu na naruszenie zasady spójności prawa.

Należałoby dodać jeszcze kilka istotnych spostrzeżeń odnoszących się do opisywanej praktyki. Najpierw trzeba jednak podkreślić, że sądy powszechne często stoją na stanowisku,

iż podatnik ekonomiczny może dochodzić świadczenia nienależnego wyłącznie w sytuacji wyrażenia podatku wprost w cenie. Jednocześnie brak jego ujęcia w cenie miałby skutkować brakiem powstania roszczenia kondykcyjnego. Przerzucenie ciężaru ekonomicznego podatku jest zagadnieniem należącym do domeny nauk ekonomicznych, a z dorobku tych nauk, co zostało wcześniej wskazane, wynika brak prostej korelacji pomiędzy wyrażeniem podatku w ramach ceny a przerzuceniem jego ciężaru ekonomicznego. Z tego powodu nie można uznać, że obecna praktyka sądów powszechnych skutecznie zapewnia zwrot poniesionego przez podatników ekonomicznych ciężaru podatku w każdym przypadku. Jeżeli podatek nie został wyrażony w cenie, ale w sensie ekonomicznym wpłynął na jej wysokość, podmiotowi faktycznie ponoszącemu jego ciężar praktycznie nie będzie przysługiwało roszczenie kondykcyjne. I odwrotnie, możliwa jest sytuacja skutecznego dochodzenia świadczenia nienależnego przez podmiot niebędący podatnikiem ekonomicznym.

Z perspektywy ekonomicznej możliwe jest, aby podatek został wyrażony w cenie, jednak nie wpływał na jej zwiększenie. Klasycznym przykładem takiej sytuacji mogłoby być chociażby zwiększenie podatku pośredniego oraz brak wzrostu ceny w porównaniu z ceną obowiązującą przed jej zwiększeniem. Zwiększony podatek może być wyrażony wprost w cenie, niemniej z całą pewnością podmiot ją uiszczający nie ponosi ciężaru ekonomicznego tego podatku. Z jego bowiem punktu widzenia cena wciąż jest taka sama i ostatecznie to sprzedający ponosi ciężar ekonomiczny podatku. Przy obecnej praktyce sąd powszechny powinien zasądzić zwrot świadczenia nienależnego, z uwagi na wyrażenie podatku wprost w cenie. To z kolei musi prowadzić do wątpliwego z aksjologicznego punktu widzenia stanu prawnego, w jakim zwrotu wartości podatku w ramach procedury cywilnoprawnej może dochodzić podmiot niebędący w ujęciu ekonomicznym w jakikolwiek sposób zubożonym. Nawet uzyskawszy zwrot, podatnik będzie musiał zwrócić go na rzecz podmiotu dochodzącego roszczenia. Niemniej odwrócenie skutków zapłaty nienależnego bądź zawyżonego podatku, które jest celem przepisów regulujących nadpłatę, a jednocześnie wynika z dorobku orzecznictwa TSUE, będzie miało miejsce nie w stosunku do podmiotu faktycznie zubożonego. Również taki stan prawny należy uznać za wielce niepożądany.

Z powyższego można wywieść bardziej ogólny wniosek o braku jakiejkolwiek korelacji pomiędzy przesłanką zubożenia w nadpłacie, odwołującą się do zagadnień ekonomicznych, a możliwością dochodzenia świadczenia nienależnego przez podatnika

ekonomicznego. Wniosek taki wiąże się z zagadnieniem, które – przy ewentualnych pracach nad wprowadzeniem omawianej przesłanki – również powinno być przedmiotem zainteresowania ustawodawcy. Jeżeli przepisy miałyby wprost uzależniać powstanie czy też zwrot nadpłaty od uszczerbku ekonomicznego, należałoby także podjąć próby uregulowania roszczeń przyznanych podatnikom ekonomicznym. Nie można tutaj poprzestać jedynie na stwierdzeniu, że roszczenia tego rodzaju mogłyby być dochodzone na gruncie prawa cywilnego⁸⁵⁵. Ich dochodzenie nie jest możliwe przez wszystkich podatników ekonomicznych, a to już z całą pewnością narusza prawo europejskie.

Z przeprowadzonej wcześniej analizy wynika jeszcze jedno ważne i interesujące spostrzeżenie badawcze, które może podważyć prawną relewantność analizowanego wariantu interpretacyjnego. Jak już bowiem wskazano, judykatura prezentuje niekiedy pogląd o braku konieczności powoływania w każdej sprawie biegłego na okoliczność przerzucenia ciężaru ekonomicznego podatku⁸⁵⁶. Niemniej z całą pewnością na aprobatę zasługuje „dostrzeżenie” przez judykaturę konieczności udowodnienia podatnikowi faktu przerzucenia podatku. Wynika z tego, że polskie sądownictwo administracyjne, pomimo braku literalnego wyrażenia przez ustawodawcę spoczywania na organie podatkowym ciężaru dowodu w tym zakresie, wywodzi taki obowiązek bezpośrednio z dorobku orzeczniczego TSUE.

Natomiast na aprobatę z pewnością nie zasługuje pogląd o braku konieczności korzystania z opinii biegłego. Zagadnienia ekonomiczne związane z przierzucalnością podatku wykraczają poza ramy rozprawy, jednak z całą pewnością wymagają wiedzy specjalnej. Stwierdzenie, czy wzrost ceny był faktycznie spowodowany podatkiem, wiąże się chociażby z wykluczeniem innych zmiennych ekonomicznych mogących wpływać na wysokość ceny. Konieczna jest wówczas dogłębna analiza rynkowa, która, co oczywiste, wymaga wykorzystania odpowiednich narzędzi właściwych dla nauk ekonomicznych.

Zarysowane wyżej niepokojące tendencje w orzecznictwie mogą w związku z tym skutkować niepoprawnością w zakresie udowodnienia podatnikowi faktycznego przerzucenia ciężaru podatku. Również to spostrzeżenie podważa możliwość stosowania analizowanego wariantu interpretacyjnego. Jeżeli dopuszcza się w praktyce takie stosowanie przepisów regulujących nadpłatę, aby organy mogły w sposób niepoprawny wykazywać fakt

⁸⁵⁵ M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe...*, s. 143.

⁸⁵⁶ Wyrok NSA z 29.07.2022 r., I GSK 2991/18, LEX nr 3403760.

przerzucenia podatku, to nie sposób przez to uznać, że obecne regulacje pozwalają na stosowanie tej przesłanki prawidłowo. Sam brak wypracowania odpowiednich metod udowodnienia podatnikowi tego działania pozwala wysnuć wniosek o praktycznej niemożności stosowania analizowanego w rozprawie ograniczenia w obecnym systemie prawnym. Z kolei uregulowanie tego ograniczenia wprost w przepisach wymagałoby jednocześnie zwrócenia uwagi ustawodawcy na tę kwestię.

Mając na względzie problem nadmiernej kazuistyki prawa podatkowego, na którą zwrócono już uwagę w rozdziale pierwszym rozprawy, nie należy zbyt pochopnie postulować wprowadzenia przepisu, który wyrażałby *expressis verbis* konieczność korzystania z opinii biegłego. Warto byłoby jednak wyrazić taką potrzebę np. w uzasadnieniu do projektu. Wówczas sądy, korzystając z wykładni celowościowej, mogłyby wyprowadzić obowiązek udziału biegłego w takich sprawach⁸⁵⁷.

Podsumowując, na gruncie obecnych przepisów prawna relewantność przesłanki zubożenia narusza normy wyższego rzędu, tj. normy prawa konstytucyjnego oraz europejskiego. Prowadzi ona bowiem do stanu prawnego, w którym Skarb Państwa nie będzie ponosił żadnej odpowiedzialności za pobór podatków bez podstawy prawnej lub w oparciu o wadliwą podstawę prawną.

8. Ocena postulatów *de lege ferenda* co do wprowadzenia przesłanki zubożenia do przepisów ordynacji podatkowej

W ramach projektu nowej ordynacji podatkowej⁸⁵⁸, nad którym nie prowadzi się już prac legislacyjnych, zaproponowano wprowadzenie do polskiego porządku prawnego przesłanki zubożenia wprost w przepisach. W art. 185 § 1 unormowana została definicja nadpłaty, zaś w § 2 przewidziano: „Przepisu § 1 nie stosuje się w zakresie, w jakim organ podatkowy udowodni, że w wyniku zwrotu kwot, o których mowa w § 1, lub ich części, nastąpi bezpodstawne wzbogacenie”⁸⁵⁹. Jako cel wprowadzenia tej regulacji wskazywano umożliwienie poprzez konstrukcje podatkowe, w szczególności podatków pośrednich,

⁸⁵⁷ Sądy administracyjne co do zasady dopuszczają odwoływanie się przy wykładni przepisów do uzasadnień projektów. Por. wyrok NSA z 14.09.2022 r., III FSK 723/22, LEX nr 3486788.

⁸⁵⁸ Rządowy projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, VIII kadencja, druk sejm. nr 3517.

⁸⁵⁹ *Ibidem*.

przerzucenia ciężaru ekonomicznego podatku oraz usunięcie rozbieżności zarówno w orzecznictwie, jak i piśmiennictwie odnośnie do występowania na gruncie obecnych przepisów przesłanki zubożenia⁸⁶⁰.

W uzasadnieniu do powyższego projektu dużo miejsca poświęcono kwestiom związanym z regulacją ciężaru dowodu. Słusznie odwołano się w tej kwestii do orzecznictwa TSUE, gdyż to z niego wynika obowiązek udowodnienia przez organ podatkowy faktu przerwania ciężaru podatku. Organ podatkowy w tego rodzaju sprawach powinien bowiem korzystać z dorobku owego orzecznictwa⁸⁶¹.

Interesujące jest to, że w uzasadnieniu wyartykułowano również możliwość przeprowadzenia przez organ podatkowy analizy wpływu przerwania podatku na zyskowność działalności podatnika⁸⁶². Koresponduje to z orzecznictwem TSUE w zakresie, w jakim zwracano w nim uwagę na fakt, że podczas analizy wystąpienia w sprawie bezpodstawnego wzbogacenia podatnika należy również badać, czy przerwanie ciężaru podatku nie doprowadziło do innych ekonomicznych skutków niekorzystnych dla podatnika, jak np. spadku popytu na oferowane towary lub usługi⁸⁶³. Co istotne, z treści uzasadnienia wynika, że co do tej okoliczności ciężar dowodu nie spoczywa jedynie na organie podatkowym⁸⁶⁴.

Takie rozwiązanie pozostaje przy tym w zgodzie z prawem europejskim⁸⁶⁵. Zastanawiający jest jedynie wpływ takiego unormowania na możliwość dochodzenia odszkodowania na zasadach ogólnych. Brak uregulowania przesłanki zubożenia w nadpłacie bezpośrednio w przepisach prawa podatkowego skutkowałby przecież możliwością dochodzenia roszczenia odszkodowawczego w ramach procedury cywilnoprawnej. W takim

⁸⁶⁰ Uzasadnienie do rządowego projektu – Ordynacja podatkowa, s. 237–239.

⁸⁶¹ Poglądy TSUE co do obowiązku udowodnienia przerwania podatku zostały zaprezentowane powyżej, zatem bezprzedmiotowe jest ich ponowne przytaczanie.

⁸⁶² Uzasadnienie do rządowego projektu – Ordynacja podatkowa, s. 241.

⁸⁶³ Wyrok TS z 14.01.1997 r., Comateb, C-192/95, pkt 30.

⁸⁶⁴ „W tym przypadku jednak organ powinien mieć możliwość weryfikacji podnoszonych przez wnioskodawcę przesłanek np. w oparciu o dostarczone informacje lub dokumenty wskazujące na rzeczywistą wartość poniesionego w związku z nadpłatą podatku uszczerbku ekonomicznego. Nie będzie skutecznym podniesienie przez podatnika zarzutu poniesienia ogólnego i niemożliwego do skwantyfikowania uszczerbku ekonomicznego w wyniku nadpłacenia podatku lub zapłacenia kwoty nienależnie jako podatek” (Uzasadnienie do rządowego projektu – Ordynacja podatkowa, s. 241–242).

⁸⁶⁵ Wyrok TS z 14.01.1997 r., Comateb, C-192/95, pkt 32.

ujęciu podatnik nie miałby prawa do zwrotu w oparciu o przepisy prawnopodatkowe, niemniej ewentualne negatywne skutki ekonomiczne, jakie zostałyby przez niego poniesione wskutek przerzucenia ciężaru ekonomicznego podatku, powinny być – przynajmniej potencjalnie – uznane za szkodę. Wartość tych negatywnych skutków, tj., przykładowo, zmniejszenie się zysku z uwagi na spadek popytu, powinna być wówczas wyrównana w drodze powództwa cywilnego.

Jeżeli natomiast projekt o.p. zakłada możliwość uwzględnienia w ramach procedury dążącej do ujawnienia nadpłaty takiego uszczerbku, to logiczny wydaje się wniosek o niemożności kierowania wówczas wobec Skarbu Państwa roszczeń odszkodowawczych. Co najmniej wątpliwe jest jednak to, czy taka regulacja byłaby korzystna dla podatników. W tym zakresie trzeba mieć na względzie przynajmniej to, że zakres powoływania nowych dowodów przed sądami administracyjnymi, w myśl art. 106 § 3 p.p.s.a., jest w dużym stopniu ograniczony. Zasadne jest zatem pytanie, czy właściwszym rozwiązaniem nie byłoby pozostawienie dochodzenia tego rodzaju roszczeń przed sądami powszechnymi, z uwagi na ewentualną konieczność prowadzenia w ich ramach postępowania dowodowego⁸⁶⁶.

Trzeba natomiast pamiętać, że brak opinii biegłego w sprawie przed organami podatkowymi może być jedynie podstawą do uchylecia decyzji w drodze postępowania przed sądami administracyjnymi. Sąd administracyjny, co wynika przecież literalnie z art. 106 § 3 p.p.s.a., nie może samodzielnie powołać biegłego. To z kolei może rodzić problem związany z tzw. efektem jo-jo. Efekt ten można zdefiniować jako naprzemienne rozpoznawanie tej samej sprawy przez organ oraz sąd administracyjny bez wydania merytorycznego rozstrzygnięcia⁸⁶⁷. Sytuacja taka może wystąpić dlatego, że sąd administracyjny, wydając wyrok w sprawie, uchyla zaskarżony akt administracyjny i przekazuje sprawę do ponownego rozpatrzenia, przez co pozostawia organowi pewną swobodę w kwestii decyzji, a nie orzeka odnośnie do meritum⁸⁶⁸. To z kolei – co oczywiste – może skutkować dłuższym czasem oczekiwania na wydanie prawomocnego rozstrzygnięcia w sprawie niż przez sądem

⁸⁶⁶ B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Zubożenie podatnika...*, s. 26.

⁸⁶⁷ Z. Kmiecik, [w:] R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *System Prawa Administracyjnego*, t. 10, *Sądowa kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2014, s. 643.

⁸⁶⁸ T. Grzybowski, M. Sarnowiec-Cisłak, *Ochrona porządku prawnego przez sądy administracyjne*, *Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Iuridica* 2022, t. 98, s. 215.

powszechnym, w którym przecież taki efekt nie będzie zachodził. Niemniej, chociażby hipotetycznie, taka sytuacja może mieć miejsce.

Zważywszy jednak na przedstawione wyżej orzecznictwo TSUE, należy wyraźnie dodać, że dochodzenie takiej szkody na gruncie cywilnoprawnym wymagałoby zmian legislacyjnych dotyczących ciężaru dowodu. Byłoby to o tyle trudne, że należałoby wówczas wprowadzić regulację, która przerzuciłaby ciężar dowodu na Skarb Państwa. W ramach procedury podatkowej zagadnienie to byłoby tym łatwiejsze, że organy miałyby obowiązek udowodnienia podatnikowi przerzucenie podatku na podmiot trzeci oraz wykluczenia negatywnych skutków związanych z takim przerzuceniem.

Z brzmienia proponowanego przepisu wynika, że przesłanka zubożenia miałyby być elementem pojęcia nadpłaty, a nie elementem zwrotu. Za takim rozumieniem przemawia również treść uzasadnienia⁸⁶⁹. Z tego powodu zamieszczone wyżej rozważania odnoszące się do możliwości skutecznego dochodzenia zwrotu świadczenia przez podatnika ekonomicznego przy rozumieniu przesłanki zubożenia jako elementu pojęcia nadpłaty pozostałyby aktualne również przy wprowadzeniu proponowanego przepisu. Przy czym należy zaznaczyć, że rozważania te opierają się na założeniu, że nadpłata, w której został przerzucony ciężar, wciąż jest unormowana w ramach prawa publicznego. Wynika to wprost z literalnego brzmienia art. 193 projektu o.p.⁸⁷⁰

W projekcie przewidziano zatem kompetencje do merytorycznego rozstrzygnięcia co do takiego rodzaju nadpłat. Z tego powodu niemożliwe byłoby umorzenie postępowania, które było jednym z możliwych wariantów interpretacyjnych co do samej kwestii formalnej rozstrzygnięcia przy prawnej relewantności przesłanki zubożenia. Podatnik ekonomiczny nie będzie zatem co do zasady mógł skutecznie dochodzić zwrotu w drodze procedury cywilnoprawnej. Przede wszystkim jak najbardziej aktualna pozostaje problematyka związana z brakiem możliwości uzyskania informacji o wzruszeniu podstawy prawnej świadczenia

⁸⁶⁹ „Istota przepisu sprowadza się do potwierdzenia akceptowanego obecnie w orzecznictwie sądów posługiwania się konstrukcją bezpodstawnego wzbogacenia na etapie określania nadpłaty, a nie określenia szczegółowych warunków, w tym podatków, w których przepis ten znajdzie zastosowanie” (Uzasadnienie do rządowego projektu – Ordynacja podatkowa, s. 238).

⁸⁷⁰ „W przypadku, o którym mowa w art. 185 § 2, organ podatkowy w decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty określa kwotę nadpłaconego podatku lub kwotę zapłaconą nienależnie jako podatek, których ciężar zapłaty nie został poniesiony przez zobowiązanego, o którym mowa w art. 188 lub art. 189 § 1, ani podmiot, o którym mowa w art. 189 § 2” (Rządowy projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, VIII kadencja, druk sejm. nr 3517, s. 91).

(czyli decyzji lub deklaracji). Podatnik formalny w ewentualnym sporze również dość łatwo będzie mógł wykazać brak aktualności swojego wzbogacenia. Wystarczy bowiem, aby przedstawił decyzję o odmowie stwierdzenia nadpłaty. Jeżeli natomiast ciężar podatku faktycznie został przerzucony na podmiot trzeci, to organ podatkowy z dużą dozą prawdopodobieństwa wyda decyzję o takiej treści.

Projektodawca przewidział również wyjątki od kompetencji organu do odmowy stwierdzenia nadpłaty z uwagi na przerzucenie ciężaru ekonomicznego podatku. Organ miałby bowiem obowiązek, pomimo wystąpienia w sprawie przesłanki zubożenia, zwrócić nadpłatę podatnikowi w celu dokonania jej zwrotu podmiotowi, który poniósł jej ciężar ekonomiczny⁸⁷¹. Z uzasadnienia do projektu o.p. wynika, że zarówno ta regulacja, jak i następne, będące jej uszczegółowieniem, mają na celu wyeliminowanie sytuacji, w której tego rodzaju nadpłaty pozostawałyby nienależnym przysporzeniem Skarbu Państwa⁸⁷². Natomiast procedura mająca na celu zwrot nadpłaty podmiotowi, który faktycznie poniósł jej ciężar, nie może być oparta na bezpośrednim uprawnieniu do żądania zwrotu przez ten podmiot kierowanym do organów podatkowych. Miałoby to być niemożliwe z uwagi na zakres podmiotowy o.p., gdyż podmiotami zobowiązanymi na jej gruncie mogą być podatnicy, płatnicy, inkasenci oraz osoby trzecie. Podmiot ponoszący faktyczny ciężar podatku nie jest natomiast żadnym z nich⁸⁷³.

Projektodawca zmian w o.p. w uzasadnieniu wskazywał ponadto, że podatnik ekonomiczny „bez wprowadzenia przedmiotowej procedury mógłby dochodzić ich [nadpłat] zwrotu w drodze procesu cywilnego prowadzonego przeciwko Skarbowi Państwa – zwrotu nienależnie zapłaconego przez siebie podatku. Tego rodzaju rozwiązanie skutkowałoby utrudnieniami wynikającymi z trybu dochodzenia roszczenia, związanymi z kosztami tego postępowania, jego czasochłonnością oraz wynikającą z art. 6 Kodeksu cywilnego zasadą, że ciężar dowodu spoczywa na tym, kto z określonego faktu wywodzi skutki prawne”⁸⁷⁴.

⁸⁷¹ Art.197 § 1: „W przypadku wydania decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty z zastosowaniem art. 185 § 2, organ podatkowy przekazuje zobowiązanemu, o którym mowa w art. 188, albo podmiotowi, o którym mowa w art. 189 § 2, na jego wniosek, kwotę nadpłaconego podatku lub kwotę zapłaconą nienależnie jako podatek w celu dokonania zwrotu tych kwot podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar ich zapłaty” (*ibidem*, s. 92).

⁸⁷² Uzasadnienie do rządowego projektu – Ordynacja podatkowa, s. 257.

⁸⁷³ *Ibidem*, s. 258.

⁸⁷⁴ *Ibidem*.

Powstanie roszczenia cywilnoprawnego oraz nikła możliwość jego skutecznego dochodzenia nie ulegną zmianie przy takim brzmieniu przepisów w porównaniu ze stanem prawnym, w którym przesłanka zubożenia miałaby znaczenie normatywne, jednak ustawodawca podatkowy milczałby w zakresie procedury jej zwrotu podatnikowi formalnemu. Sam przecież stosunek pomiędzy podatnikiem ekonomicznym i formalnym wciąż byłby stosunkiem cywilnoprawnym. Podatnikowi ekonomicznemu przysługiwałoby roszczenie kondykcyjne wobec podatnika formalnego, a nie przeciwko Skarbowi Państwa, jak twierdzi projektodawca. Wynika to oczywiście z prostego faktu, że w tego rodzaju sprawach występuje świadczenie nienależne, a nie bezpodstawne wzbogacenie. Natomiast korzyść (czyli nadpłata) przechodzi w takiej sytuacji od podatnika ekonomicznego do podatnika formalnego, a następnie od podatnika formalnego do Skarbu Państwa. Kondykcja występuje zawsze pomiędzy stronami świadczenia⁸⁷⁵, z czego wynika, że podatnik ekonomiczny może kierować ewentualne roszczenie kondykcyjne do podatnika formalnego, a nie do Skarbu Państwa. Skoro świadczeniem w rozumieniu art. 410 k.c. jest każde celowe i świadome przysporzenie, które z punktu widzenia odbiorcy można przyporządkować jakiemuś zobowiązaniu, choćby nieważnemu lub jeszcze nieistniejącemu⁸⁷⁶, to bezsprzecznie kondykcja nie zachodzi pomiędzy podatnikiem ekonomicznym a Skarbem Państwa.

Punktem odniesienia do rozważenia, pomiędzy jakimi podmiotami powstaje świadczenie, musi być zobowiązanie podatkowe, gdyż z perspektywy odbiorcy, czyli Skarbu Państwa, owo świadczenie należy przyporządkować właśnie takiemu zobowiązaniu. Stosunek prawny wynikający ze zobowiązania podatkowego, które okazało się zawyżone lub w ogóle nie wystąpiło, zawsze bowiem zachodzi pomiędzy podatnikiem formalnym a Skarbem Państwa. Czy to w projekcie o.p., czy w obecnej wersji tej ustawy zobowiązanie podatkowe nigdy nie jest nałożone na podatników ekonomicznych. Jest to stwierdzenie wręcz oczywiste.

Omawiany zwrot nadpłaty, w ramach której wystąpiła przesłanka zubożenia, mógłby się odbyć jedynie na wniosek podatnika. Ten w treści owego wniosku miałby wskazać kwotę, którą zobowiązałby się zwrócić podatnikowi ekonomicznemu⁸⁷⁷. Podatnik w terminie 30 dni

⁸⁷⁵ P. Księżak [w:] K. Osajda (red. serii), W. Borysiak (red. tomu), *Kodeks cywilny...*, Legalis, art. 410.

⁸⁷⁶ Wyrok SN z 9.08.2016 r., II CSK 760/15, LEX nr 2107094.

⁸⁷⁷ Art. 197 § 2: „We wniosku wskazuje się kwotę, którą wnioskodawca zobowiązuje się zwrócić podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty podatku, nie wyższą jednak niż kwota określona na podstawie art. 193” (Rządowy projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, VIII kadencja, druk sejm. nr 3517, s. 92).

od otrzymania zwrotu nadpłaty miałby obowiązek zwrócić ją podmiotowi, który poniósł jej ciężar ekonomiczny. Zwrot na rzecz tego podmiotu musiałby się odbyć „na rachunek bankowy lub rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej wskazany przez podmiot, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty podatku, lub przekazem pocztowym”⁸⁷⁸. Organ podatkowy, na wniosek podatnika, mógłby postanowieniem przedłużyć powyższy termin zwrotu o maksymalnie 2 miesiące. Brak zwrotu w terminie 30 dni musiałby natomiast wynikać z przyczyn niezależnych od wnioskodawcy⁸⁷⁹. Po upływie 7 dni od daty, w której powinien być dokonany zwrot, podatnik miałby obowiązek złożyć organowi sprawozdanie ze zwrotu. Przy czym projektodawca uregulował zakres informacji, który miałby się w takim sprawozdaniu znaleźć, oraz dokumentację, jaka miałaby zostać do niego załączona. Przedmiotowe informacje zawierałyby dane identyfikujące podmiot, na rzecz którego dokonano zwrotu, a także numer rachunku, na który został on dokonany.

Wydaje się, że sama dokumentacja, która miałaby być załączona do wniosku, budziłaby sporo wątpliwości interpretacyjnych. W projekcie wymieniono bowiem: „dokumenty będące podstawą zwrotu kwot podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty podatku; potwierdzenie zapłaty należności obejmujących kwotę nadpłaconego podatku lub kwotę nienależnie zapłaconą jako podatek przez podmiot, który poniósł ekonomiczny ciężar jego zapłaty; dokumenty potwierdzające prawidłowość numerów rachunków bankowych lub rachunków w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, na które został dokonany zwrot, jeżeli nie wynika to z dokumentów, o których mowa w pkt 1, lub z potwierdzenia zapłaty, o którym mowa w pkt 2; potwierdzenie dokonania zwrotu kwoty przez wnioskodawcę podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty podatku”⁸⁸⁰. Natomiast w uzasadnieniu do projektu o.p. stwierdzono jedynie w sposób ogólnikowy, że w art. 201 § 2 i 3 szczegółowo uregulowane zostały elementy sprawozdania oraz załączniki⁸⁸¹. Przy czym projekt ten nie zawiera przepisu upoważniającego do wydania rozporządzenia w celu uszczegółowienia owych regulacji. Zgodnie z art. 201 § 4 projektu o.p., minister właściwy ds. finansów publicznych miałby jedynie zamieścić w Biuletynie

⁸⁷⁸ *Ibidem*, s. 93.

⁸⁷⁹ *Ibidem*.

⁸⁸⁰ *Ibidem*, s. 94.

⁸⁸¹ Uzasadnienie do rządowego projektu – Ordynacja podatkowa, s. 260.

Informacji Publicznej wzór takiego sprawozdania. W takim przypadku powstają pytania, czym dokładnie miałyby być tzw. dokumenty będące podstawą zwrotu. Czy miałyby z nich wynikać poniesienie ciężaru ekonomicznego przez inny podmiot? Czy posiłkując się chociażby orzecznictwem sądów powszechnych, konieczne byłoby wówczas przedstawienie umowy, w której wyodrębniony jest wprost podatek? Trudno odpowiedzieć na te pytania w sposób pozytywny, skoro przerzucenie ciężaru ekonomicznego podatku nie jest bezpośrednio związane z ujęciem podatku *expressis verbis* w cenie wyrażonej w umowie. Z tego powodu należałoby się zastanowić, czym powinien być dokument będący podstawą zwrotu, skoro niekoniecznie musi to być umowa. Czy wystarczyłoby oświadczenie podmiotu trzeciego o poniesieniu ciężaru ekonomicznego? Tego rodzaju wątpliwości może być z pewnością znacznie więcej, natomiast organy podatkowe, a następnie sądy musiałyby się do nich odnieść. Natomiast przepis ten mógłby skutkować powstaniem wielu sporów interpretacyjnych w jego ramach.

Projekt o.p. z całą pewnością zakończyłby kontrowersje co do tego, czy przesłanka zubożenia ma znaczenie normatywne. Tematyka związana z tą przesłanką nie dotyczy natomiast jedynie odejścia od rezultatów wykładni językowej. Jak wynika z argumentacji przedstawionej w rozdziale pierwszym rozprawy, zastosowanie w obrębie prawa podatkowego innych metod wykładni jest dopuszczalne. Jednym z problemów jest wybór przez organy podatkowe odpowiednich metod do udowodnienia podatnikowi faktu przerzucenia ciężaru ekonomicznego podatku. Natomiast kolejny problem dotyczy możliwości skutecznego dochodzenia roszczeń przez podatnika ekonomicznego.

Pierwszy z nich nie zostałby przez projekt o.p. rozwiązany. Zarówno z uzasadnienia do tego projektu, jak i z poglądów prezentowanych przez doktrynę wynika, że obowiązki organów podatkowych w zakresie udowodnienia przerzucenia ciężaru podatku powinny być dekodowane nie tylko w oparciu o literalne brzmienie art. 185 omawianego projektu, lecz również dorobku TSUE⁸⁸². Z perspektywy samych metod wykładni prawa pogląd taki zasługuje na aprobatę. Norma prawna wynikająca z przepisów powinna być zrekonstruowana również w oparciu o regulacje wynikające z prawa europejskiego. Lecz już w obecnym stanie

⁸⁸² M. Popławski, *Konstrukcja nadpłaty w projekcie nowej Ordynacji podatkowej – wybrane zagadnienia* [w:] A. Gorgol (red.), *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania*, Warszawa 2020, s. 488.

prawnym, przy założeniu prawnej relewantności przesłanki zubożenia, zarówno organy, jak i sądy „dostrzegają” konieczność wykazania faktu przerzucenia podatku przez podatnika.

Największą trudność sprawia nie samo zagadnienie korzystania z wykładni prounijnej, lecz przyjęcie adekwatnych metod dowodzenia. Organy niejednokrotnie nie powołują biegłego, ale samodzielnie starają się przeprowadzić analizę ekonomiczną. W uzasadnieniu do projektu o.p. nie wyrażono natomiast konieczności powoływania na tę okoliczność biegłego. Brak wskazania takiej potrzeby bezpośrednio w uzasadnieniu należy ocenić negatywnie. Prawdopodobnie problem ten pozostałby aktualny również po wejściu w życie proponowanych przepisów. Jeżeli bowiem obecnie i organy, i judykatura dopuszczają możliwość dokonywania analizy ekonomicznej samodzielnie przez organy, wskazując na brak wypowiedzi TSUE bezpośrednio co do tej kwestii, to trudno zrozumieć, z jakich powodów ten pogląd miałby ulec zmianie. W uzasadnieniu projektodawca powołuje się co prawda na dorobek orzecniczy Trybunału, jednak idąc tokiem argumentacyjnym organów i judykatury, TSUE nie wypowiedział się co do konieczności korzystania w takich sprawach z opinii biegłego.

W projekcie nie zaproponowano pomysłu, który realnie rozwiązałby również drugi problem. Uregulowanie możliwości zwrotu nadpłaty podatnikowi, który miałby następnie sam ją zwrócić podmiotowi, który z kolei poniósł jej ciężar, nie jest wystarczające. Gdyby to sam podatnik ekonomiczny zainicjował postępowanie przed sądem powszechnym, ponieważ przed organem nie ma takiej prawnej możliwości, trudności związane z dochodzeniem takich roszczeń, opisane powyżej, wciąż pozostałyby aktualne. Również z tego powodu zaproponowane regulacje nie spełniają w tym zakresie standardów wynikających z orzecznictwa TSUE. Natomiast tryb zwrotu na rzecz podatnika ekonomicznego uregulowany w o.p. będzie zależał wyłącznie od decyzji podatnika formalnego.

Zakładając racjonalność działania podatników, należy dojść do wniosku o możliwości zwrotu takich nadpłat jedynie na rzecz podmiotów, z którymi wiążą ich relacje gospodarcze, w jakimś stopniu dla nich istotne. Podatnik formalny musiałby przede wszystkim wszcząć odpowiednią procedurę związaną z ujawnieniem nadpłaty oraz dokonać konkretnych czynności po jej zwrocie, jak np. złożenie opisanego wyżej sprawozdania. Co oczywiste, takie działania mogłyby się dla niego wiązać z poniesieniem rzeczywistych wydatków, np. kosztów pomocy profesjonalnego pełnomocnika. Z tego powodu zasadne wydaje się twierdzenie

o wszczęciu tej procedury w celu zwrotu nadpłat jedynie niektórym podatnikom ekonomicznym, którzy spełniają wskazany wcześniej warunek. Jeżeli przepis mógłby mieć taki skutek, należałoby zastanowić się nad tym, czy nie doszłoby do naruszenia art. 32 Konstytucji. Omawiana regulacja będzie bowiem prowadziła do stanu prawnego, w którym zwrot świadczenia nienależnego będzie mógł być uzyskany jedynie przez niektórych podatników ekonomicznych, przy czym różnicowanie, jakie wystąpi w praktyce (pozycja gospodarcza podmiotu), z całą pewnością narusza normy konstytucyjne.

Reasumując, również postulaty *de lege ferenda* dotyczące przesłanki zubożenia w nadpłacie nie są lekarstwem na główne problemy związane z jej niezgodnością z normami wyższego rzędu. Przyznanie podatnikowi formalnemu uprawnienia do nadpłaty w sytuacji zobowiązania się do jej zwrotu podatnikowi ekonomicznemu nie rozwiązuje bowiem kwestii wszystkich podatników ekonomicznych. Natomiast z orzecznictwa TSUE jasno wynika, że wprowadzenie takiej przesłanki nie może prowadzić do sytuacji, gdy podatnicy ekonomiczni nie będą mogli dochodzić zwrotu świadczenia obejmującego nienależny podatek. Niektórzy podatnicy ekonomiczni z całą pewnością nie mogliby uzyskać zwrotu takich świadczeń, gdyż problemy związane z roszczeniami cywilnoprawnymi wciąż pozostawałyby aktualne, natomiast podatnicy formalni z różnych powodów nie występowałiby samodzielnie o stwierdzenie ani o zwrot nadpłaty.

9. Pytanie prejudycjalne dotyczące zwrotu nadpłaty w podatku od towarów i usług w przypadku sprzedaży paragonowej

Postanowieniem z 23.06.2022 r. NSA skierował pytanie prejudycjalne do TSUE o następującej treści: „Czy art. 1 ust. 2 i art. 73 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE seria L z 2006 r. Nr 347/1 ze zm.) oraz zasady neutralności, proporcjonalności oraz równego traktowania należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce krajowych organów podatkowych, w zakresie w jakim nie dopuszcza ona – z powołaniem się na brak krajowej podstawy prawnej i bezpodstawne wzbogacenie – korekty wartości podstawy opodatkowania i podatku należnego, jeżeli sprzedaż towarów i usług konsumentom z zawyżoną stawką VAT zarejestrowana została za pomocą kasy rejestrującej i potwierdzona

paragonami fiskalnymi, a nie fakturami VAT, przy niezmienionej w wyniku tej korekty cenie (wartości brutto sprzedaży)?”⁸⁸³. O ile kwestie związane z podstawą prawną korekty wartości podstawy opodatkowania i podatku należnego w zakresie sprzedaży towarów i usług potwierdzonej paragonami fiskalnymi pozostają poza zakresem zainteresowania tej rozprawy z uwagi na wtórny charakter owego problemu wobec zagadnienia w niej podejmowanego, o tyle sama kwestia bezpodstawnego wzbogacenia jest niezmiernie istotna. Sąd w uzasadnieniu postanowienia argumentował bowiem, że w spornej sprawie szczególnie nieprzekonująca jest argumentacja organu, która zmierza do wykazania, że zwrot nadpłaty zawyżonego podatku od towarów i usług prowadziłby do bezpodstawnego wzbogacenia podatnika.

Brak konieczności zwrotu takich nadpłat prowadziłby do stanu prawnego, w którym ostatecznie wzbogaconym podmiotem będzie Skarb Państwa. Równocześnie Sąd nie podzielił argumentacji organu co do tego, że ostatecznie zubożonym podmiotem miałby w takiej sytuacji być konsument. Na poparcie swojej hipotezy przedstawił następującą argumentację: „Wręcz przeciwnie, wydaje się, że w takim przypadku uszczerbku doznał majątek podatnika, skoro z otrzymanej z tytułu sprzedaży ceny odprowadził do Skarbu Państwa podatek większy od należnego, co wskazuje, że doznał on uszczerbku w postaci zmniejszenia kwoty pozostałej w jego majątku z tytułu tej sprzedaży w porównaniu do tej, która pozostałaby przy zastosowaniu stawki obniżonej (prawidłowej) – na przykładzie wspomnianego już stycznia 2012 r., przy niezmienionej wartości brutto (ceny) korygowanej sprzedaży (74.670,85 zł) wartość sprzedaży netto pozostała u podatnika – przy stawce zawyżonej (23%) – wyniosła 60.708,01 zł, a przy prawidłowej stawce obniżonej (8%) – wyniosłaby 69.139,68 zł”⁸⁸⁴. Zaprezentowany tok rozumowania zawiera oczywiście błąd logiczny. Sąd zignorował tutaj praktycznie zarówno cały dorobek nauk ekonomicznych co do przerzucalności podatku, jak i bazujący na nim dorobek nauk prawnych. W sytuacji gdy faktycznie doszło do przerzucenia ciężaru ekonomicznego, nie sposób uznać za zasadny przytoczony wyżej wywód. Przede wszystkim, co jest szczególnie rażące, przyjęto stałą cenę brutto, niezależnie od wysokości podatku pośredniego. Jeżeli jednak podatnik od samego początku zastosowałby poprawną stawkę podatku (8%, a nie 23%), to zakładając przerzucenie tego ciężaru, cena powinna być

⁸⁸³ Postanowienie NSA z 23.06.2022 r., I FSK 1225/18, LEX nr 3400842.

⁸⁸⁴ *Ibidem*.

odpowiednio niższa. Następnie NSA wskazał, że TSUE zwrócił uwagę na opisane zjawisko w wyroku z 10.04.2008 r. w sprawie C-309/06, w którym zauważono możliwość spadku wielkości sprzedaży po nałożeniu podatku, co skutkowałoby powstaniem szkody u podatnika. O ile nie sposób nie zgodzić się z tym spostrzeżeniem, o tyle nie jest ono w żaden sposób powiązane z przedstawionymi wyżej rozważaniami. Przy uwzględnieniu w cenie zawyżonego podatku pośredniego rzeczywiście może dojść do spadku popytu na dany produkt lub usługę. Z przeprowadzonej wyżej analizy można wysnuć wniosek, że jest to dość oczywiste. Jednak stwierdzenie to nie jest w żadnym stopniu powiązane z wywodami Sądu, w których znalazło się szokujące wręcz założenie odnośnie do takiej samej ceny brutto bez względu na stawkę podatku pośredniego.

Wyrok TSUE co do przedmiotowej kwestii jeszcze nie zapadł. Warto jednak zwrócić uwagę na wydaną w podobnej sprawie opinię Rzecznika Generalnego. Sprawa C-378/21, której dotyczy ta opinia, została zainicjowana pytaniem prejudycjalnym wniesionym przez sąd austriacki. W stanie faktycznym w sprawie zawisłej przed sądem pytającym austriacki odpowiednik spółki z ograniczoną odpowiedzialnością prowadził działalność gospodarczą, w ramach której prowadzono m.in. plac zabaw. Cena za wstęp przewidywała stawkę podatku 20%, natomiast tego typu usługi w rzeczywistości powinny być opodatkowane w stawce 13%. Klientami kupującymi powyższe usługi byli jedynie konsumenci, a nie podmioty profesjonalne. Po skorygowaniu deklaracji VAT austriacki urząd skarbowy odmówił zwrotu nadpłaconego podatku VAT, powołując się m.in. na zarzut bezpodstawnego wzbogacenia. Odnosząc się do zagadnienia związanego z owym zarzutem, Rzecznik Generalny najpierw odwołał się do dorobku TSUE dotyczącego tego zagadnienia. Wskazał m.in., że nawet pełne uwzględnienie podatku pośredniego w cenie może doprowadzić do zmniejszenia wielkości sprzedaży, a to z kolei będzie skutkowało powstaniem szkody u podatnika; w przypadku podatków pośrednich, w tym podatku od towarów i usług, państwo członkowskie nie może zakładać przerzucenia ciężaru podatku. W opinii Rzecznika Generalnego znalazły się ponadto pewne ogólne spostrzeżenia związane z ciężarem ekonomicznym podatku. Rzecznik stwierdził, że zastosowanie przez spółkę zawyżonej stawki podatku od towarów i usług skutkowało zmniejszeniem jej marży w porównaniu z marżami stosowanymi przez konkurentów. Efektem wyższej stawki podatku od towarów i usług były zapewne także wyższe ceny w stosunku do cen oferowanych przez firmy konkurencyjne. Wszystkie te

okoliczności miałyby przemawiać przeciwko uznaniu, że wskutek zwrotu nadpłaty w podatku od towarów i usług spółka zostałaby bezpodstawnie wzbogacona. O braku wystąpienia w sprawie o nadpłatę przesłanki zubożenia mogłaby również świadczyć stała kwota wynagrodzenia za usługi czy też towary oferowane przez podatnika. Taka stała cena byłaby wskazana w ramach umowy łączącej podatnika z innym podmiotem w sposób kwotowy, a nie poprzez wyrażenie wprost zwiększenia ceny o kwotę podatku pośredniego. Tok rozumowania wydaje się tu dość jasny, bo jeżeli cena jest stała, to ewentualna zmiana podatku od towarów i usług – czy to wskutek zastosowania zbyt niskiego podatku przez podatnika, czy też zwiększenia jego stawki – w przypadku usług wykonywanych przez dłuższy czas może potencjalnie prowadzić do spadku marży podatnika.

Podsumowując, przesłanka zubożenia w polskim systemie prawnym jest obecnie przedmiotem pytania prejudycjalnego do TSUE. Ewentualny wyrok Trybunału w tej sprawie może kategorycznie rozstrzygnąć o jej niezgodności z prawem europejskim, a przez to zakończyć dotyczące jej wieloletnie spory w judykaturze i doktrynie.

1. Podsumowanie

Z norm ponadustawowych nie można wywieść kategorycznego zakazu uregulowania przesłanki zubożenia w instytucji nadpłaty podatkowej. Przede wszystkim należy jednak zwrócić uwagę na to, że unormowanie takiej przesłanki, co wynika z przeprowadzonej wyżej analizy, wymagałoby interwencji ustawodawcy.

Przy czym zagadnienia najbardziej problematyczne nie odnoszą się do wyrażenia tej przesłanki *expressis verbis* w przepisach podatkowych. Odejście od rezultatów wykładni językowej w ramach przepisów dotyczących nadpłaty byłoby dopuszczalne. Najpierw należy bowiem zwrócić uwagę na brak dostatecznego uzasadnienia prymatu wykładni językowej w obrębie przepisów prawa podatkowego, co zostało ujęte w rozdziale pierwszym rozprawy. Ponadto, jeżeli już przyjmuje się istnienie wspomnianego prymatu, obowiązuje on jedynie w zakresie przepisów wpływających na wysokość obciążeń podatkowych. Niemniej przepisy regulujące nadpłatę podatkową do takich nie należą.

W obecnym systemie prawnym, także przez wzgląd na regulacje prawa cywilnego, za obaleniem hipotezy interpretacyjnej o prawnej relewantności przesłanki zubożenia przemawia

sytuacja prawna podatnika ekonomicznego. *De lege lata* przy takim wariacie interpretacyjnym nadpłaty podatnik ekonomiczny nie będzie mógł zasadnie dochodzić zwrotu świadczenia nienależnego od podatnika formalnego. Wystarczy bowiem, że podatek formalny wykazałby podczas sporu cywilnoprawnego, iż posiada decyzję organu podatkowego odmawiającą stwierdzenia nadpłaty na jego rzecz z uwagi na brak poniesienia ciężaru ekonomicznego podatku. W takiej sytuacji należałoby dojść do przekonania o wypełnieniu w sprawie hipotezy art. 409 k.c., co skutkowałoby niemożliwością skutecznego dochodzenia roszczenia przez podatnika ekonomicznego. Taki stan prawny narusza przede wszystkim przepisy prawa europejskiego, co wynika z dorobku orzecznictwa TSUE przedstawionego w tym rozdziale. Jeżeli zatem omawiany w rozprawie wariant interpretacyjny jest niezgodny z prawem europejskim, to już to przemawia za jego skutecznym obaleniem.

Należy przy tym poprzeć pogląd wyrażany przez niektórych przedstawicieli prawa podatkowego, zgodnie z którym przesłanka zubożenia w nadpłacie prowadzi do stanu prawnego, w którym nadpłaty cechujące się ową przesłanką nie zostaną zwrócone żadnemu podmiotowi, a ich ostatecznym beneficjentem będzie Skarb Państwa. Z aksjologicznego punktu widzenia sytuacja, gdy państwo, którego działania nieraz skutkują powstaniem nadpłaty (np. poprzez wprowadzanie regulacji niezgodnych z normami konstytucyjnymi lub unijnymi), miałoby być podmiotem niezobowiązanym do jej zwrotu, z całą pewnością nie może zostać uznana za zasadną. W niniejszym rozdziale wykazano ponadto, że postulaty *de lege ferenda* wysuwane odnośnie do wprowadzenia tej przesłanki wprost do przepisów o.p. również prowadzą do sytuacji analogicznej, a przez to nie zasługują na aprobatę.

Wprowadzenie tej przesłanki do polskiego systemu podatkowego wymagałoby wobec powyższego dokonania głębokiej analizy mającej na celu przygotowanie regulacji uprawniających podatników ekonomicznych do skutecznego dochodzenia zwrotu nadpłat, których ciężar ekonomiczny został przez nich poniesiony. Jednocześnie należałoby rozważyć, w jaki sposób ewentualny środek prawny pozwalający na dochodzenie zwrotu przez podatnika ekonomicznego mógłby skutecznie prowadzić do zaspokojenia go w zakresie, w jakim faktycznie poniósł ciężar ekonomiczny podatku. Obecne orzecznictwo sądów powszechnych w tej kwestii pomija bowiem całkowicie dorobek nauk ekonomicznych.

W jego ramach świadczenie nienależne zostaje zasądzone na rzecz podatnika ekonomicznego w zakresie, w jakim cena wyraża wprost wysokość podatku.

Warto również pamiętać, że w przeciwieństwie do poglądu wyrażanego przez sądy powszechne, który *nota bene* jest wykładnią *contra legem*, decyzja podatkowa lub deklaracja tworzą podstawę prawną przesunięcia majątkowego pomiędzy podatnikiem ekonomicznym i formalnym, jeżeli są podstawą nienależnego lub zawyżonego podatku. Z tego powodu w praktyce dochodzenie takich roszczeń byłoby jeszcze bardziej utrudnione, gdyż podatnik ekonomiczny przede wszystkim nie dysponowałby środkami prawnymi do wzruszenia powyższych tytułów. Co więcej, nie mógłby nawet uzyskać informacji o ich wzruszeniu. Jest to zatem kolejny aspekt wymagający interwencji ustawodawcy.

Kolejne problematyczne zagadnienie dotyczy rozłożenia ciężaru dowodu w odniesieniu do faktu przerzucenia ciężaru ekonomicznego podatku przez podatnika na podmiot trzeci. Jak wynika z orzecznictwa TSUE, ciężar ten spoczywa na organie podatkowym. Na aprobatę zasługuje „dostrzeżenie” przez niektóre składy orzecznicze sądów administracyjnych takiego rozłożenia ciężaru dowodu w tych sprawach, a przez to uchylanie decyzji, w których organy nie udowodniły podatnikowi takiego przerzucenia. Niezwykle istotne w tym kontekście są dwa zagadnienia, które wymagałyby podjęcia bardziej szczegółowych badań, skoncentrowanych tylko na nich. Pierwszym z nich jest konieczność skorzystania w takich sprawach z opinii biegłego. W rozprawie wyrażono pogląd o takiej konieczności. Niemniej należy wyraźnie zaznaczyć, że taki pogląd może być obarczony pewnym błędem z uwagi na to, że należałoby w tym zakresie podjąć bardziej zaawansowane badania z zakresu nauk ekonomicznych. Drugą interesującą kwestią jest możliwość rozdzielenia środków prawnych przysługujących podatnikowi formalnemu wobec Skarbu Państwa na uprawnienie do nadpłaty oraz uprawnienie do dochodzenia wszelkich innych negatywnych skutków związanych z zawyżeniem podatku, np. w przypadku spadku zysku. Z orzecznictwa TSUE nie wynika bowiem, aby musiały być one dochodzone na gruncie procedury podatkowej. Możliwy jest taki podział, w którym ewentualne negatywne skutki ekonomiczne byłyby dochodzone w oparciu o przepisy cywilnoprawne normujące dochodzenie odszkodowania. Lecz pogłębionej analizy wymagałoby wyznaczenie linii granicznej pomiędzy przerzuceniem ciężaru podatku a jego negatywnymi ekonomicznymi konsekwencjami, co także wiązałoby się z koniecznością podjęcia badań z zakresu nauk

ekonomicznych, a także sama regulacja związana z ciężarem dowodu co do wskazanych wyżej negatywnych ekonomicznych konsekwencji zawyżenia podatku (ciężar ten znów jest konsekwencją orzecznictwa TSUE, które nakazuje, aby spoczywał on na organach).

Wobec powyższego, wprowadzenie do polskiego systemu podatkowego przesłanki zubożenia wprost przepisach z całą pewnością wymagałoby interwencji ustawodawcy, a przed nią podjęcia dogłębnych badań dotyczących omawianych wyżej zagadnień. Najważniejszym spostrzeżeniem wynikającym z przeprowadzonej w rozprawie analizy jest potrzeba stworzenia modelu, w którym stwierdzenie, a następnie zwrot nadpłaty przysługiwałyby wszystkim podatnikom, bez względu na to, czy ponieśli oni ciężar ekonomiczny podatku. Także konieczność powoływania w każdej sprawie nadpлатowej biegłego na okoliczność stwierdzenia faktu przerzucenia podatku może prowadzić do gwałtownego wzrostu kosztów ponoszonych przez Skarb Państwa. A zatem przesłanka zubożenia, która miałaby przecież służyć ochronie budżetu, co wynika wprost z treści uchwały I GPS 1/11, jednocześnie stałaby się procedurą niezwykle kosztowną.

WNIOSKI KOŃCOWE

Zagadnienia podjęte w rozprawie przemawiają jednoznacznie za potwierdzeniem wskazywanej we wstępie do niej hipotezy, tj. niezgodności przesłanki zubożenia w nadpłacie podatku z normami wyższego rzędu. W rozprawie zostały potwierdzone również hipotezy szczegółowe.

Najpierw, zgodnie z systematyką rozprawy, należy zauważyć, że prymat wykładni językowej, który często jest wskazywany na poparcie stanowiska o braku prawnej relewantności przesłanki zubożenia w nadpłacie podatku, budzi uzasadnione wątpliwości. Cel jego obowiązywania, tj. konieczność zapewnienia wysokiego stopnia komunikatywności pomiędzy ustawodawcą podatkowym a adresatem norm prawnopodatkowych, jest założeniem nierealnym. Przy obecnym skomplikowaniu systemu podatkowego wysoki stopień zrozumienia norm prawnopodatkowych przez ogół obywateli jest niemożliwy do osiągnięcia. Jednocześnie prymat wykładni językowej ma swoje określone negatywne skutki, jak np. wzrost liczby przepisów prawa podatkowego, co prowadzi do ich jeszcze większego skomplikowania. Jeżeli natomiast, pomimo przedstawionej w rozprawie krytyki pierwszeństwa tej metody wykładni, uznaje się zasadność jej obowiązywania, to powinna ona mieć zastosowanie wyłącznie w obrębie przepisów wpływających na wysokość obciążeń podatkowych, a nadpłata podatkowa do nich nie należy. Wobec powyższego, samo twierdzenie o prymacie wykładni językowej w ramach prawa podatkowego w odniesieniu do prawnej relewantności przesłanki zubożenia nie jest wystarczające. Z powyższego wynika zatem, że w rozprawie udowodniono dwie pierwsze hipotezy szczegółowe, tj. prawną relewantność przesłanki zubożenia jest zagadnieniem, którego rozstrzygnięcie nie może być oparte jedynie na przeprowadzeniu wykładni językowej art. 72 o.p., oraz prymat wykładni językowej w obrębie prawa podatkowego budzi uzasadnione wątpliwości i wymaga przeprowadzenia bardziej dogłębnych badań skupiających się na wpływie tej metody wykładni na jasność i pewność prawa podatkowego oraz wpływie na kazuistyczną metodę regulacji prawa podatkowego.

Najważniejszym zagadnieniem pozwalającym rozstrzygnąć *de lege lata* występowanie w ramach nadpłaty podatku przesłanki zubożenia jest analiza zgodności tego wariantu

interpretacyjnego z normami wyższego rzędu. Jak bowiem wynika z analiz przeprowadzonych w rozprawie, następstwem uznania, że *de lege lata* w nadpłacie występuje ta przesłanka, jest niemożliwość dochodzenia roszczeń kondykcyjnych przez podatnika ekonomicznego. Natomiast stan prawny, w którym pewne rodzaje nadpłat, tj. cechujące się przerzuceniem ich ciężaru ekonomicznego przez podatnika formalnego na podmiot trzeci, nie mogłyby być zwrócone żadnemu podmiotowi, jest niezgodny zarówno z normami konstytucyjnymi, jak i unijnymi.

Z orzecznictwa TSUE bezpośrednio wynika, że ograniczenie zwrotu nadpłaty z uwagi na zarzut bezpodstawnego wzbogacenia nie może pozbawiać możliwości dochodzenia przez podatnika ekonomicznego ciężaru ekonomicznego nadpłaty, który został przez niego poniesiony. Co więcej, taki stan prawny naruszałby również art. 2 Konstytucji w zakresie, w jakim z regulacji tej można wywieść konieczność poniesienia przez państwo odpowiedzialności za jego bezprawne działania. Z takim bezprawnym działaniem z całą pewnością będziemy mieli do czynienia w przypadku nałożenia podatku niezgodnie z Konstytucją bądź prawem europejskim. Trudno również uznać za uzasadniony, chociażby z perspektywy aksjologicznej, brak zwrotu nadpłat, których przyczyną było skomplikowanie systemu podatkowego. Należy ponadto nadmienić w tym zakresie, że wysoki stopień skomplikowania norm podatkowych powinien ostatecznie obciążać ustawodawcę.

Wobec powyższego, została udowodniona również trzecia hipoteza szczegółowa rozprawy, tj. w ramach obecnego polskiego porządku prawnego wniosek o występowaniu *de lege lata* w ramach nadpłaty przesłanki zubożenia prowadzi do niemożliwości dochodzenia roszczeń cywilnoprawnych wynikających z nadpłaty przez podatnika ekonomicznego.

Rozważania podjęte w rozprawie pozwalają wyraźnie wskazać również zagadnienia, które wymagałyby dogłębnej analizy i które ewentualnie powinny być przedmiotem interwencji ustawodawcy przy ewentualnych próbach uregulowania omawianej w rozprawie przesłanki. Z całą pewnością takim zagadnieniem są roszczenia cywilnoprawne przysługujące podatnikom ekonomicznym. Co istotne, praktyka sądów powszechnych – *nota bene*, nieznajdująca oparcia w przepisach – pokazuje kolejny dość istotny problem, a mianowicie brak jakiegokolwiek korelacji pomiędzy ciężarem ekonomicznym poniesionym przez podatnika ekonomicznego a wysokością świadczenia, które faktycznie może być przez niego dochodzone. Praktyka zmierzająca do upatrywania wysokości takiego świadczenia

w nienależnym lub zawyżonym podatku zawartym wprost w cenie, zważywszy na dorobek nauk ekonomicznych odnoszący się do zagadnienia, jakim jest przerzucenie ciężaru ekonomicznego, z całą pewnością nie zasługuje na aprobatę. Wyrażenie bądź brak wyrażenia podatku w cenie nie przesądza jednoznacznie o przerzuceniu bądź braku przerzucenia podatku na podmiot trzeci. Spostrzeżenia te potwierdziły z kolei czwartą hipotezę szczegółową założoną we wstępie rozprawy, tj. obecna praktyka orzecznicza sądów powszechnych odnosząca się do roszczeń wysuwanych przez podatników ekonomicznych nie pozwala na skuteczne dochodzenie przez nich ciężaru podatku, który został przez nich poniesiony w sensie ekonomicznym

Kolejnym dość istotnym problemem jest to, że podstawa prawna świadczenia pomiędzy podatnikiem ekonomicznym i formalnym w myśl przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu tworzy się poprzez decyzję podatkową lub deklarację podatkową. Z uwagi na spójność systemu prawa, nie sposób dojść do odmiennych wniosków, co zdaje się jednak być niedostrzegane przez sądy powszechne, które samodzielnie dokonują rozważenia należności bądź nienależności podatku. Taka wykładnia przepisów przyjmowana przez sądy powszechne nie zasługuje na aprobatę. Niemniej poprawna interpretacja, której skutkiem jest stworzenie podstawy prawnej przez deklarację lub decyzję, musi prowadzić do dużo mniejszej skuteczności dochodzenia analizowanych w rozprawie roszczeń przez podatników ekonomicznych. Podmioty te nie mogą bowiem samodzielnie wzruszyć deklaracji czy też decyzji podatkowej, gdyż nie dotyczą one ich zobowiązań podatkowych. Co więcej, w zasadzie nie mogą również uzyskać wiedzy o ich wzruszeniu.

Szczególnie istotne jest również zagadnienie związane z koniecznością udowodnienia podatnikowi formalnemu faktu przerzucenia ciężaru podatku. Jak wynika z analiz podjętych w rozprawie, sądy administracyjne widzą w tym zakresie konieczność posiłkowania się orzecznictwem TSUE. Z uzasadnień wskazanych orzeczeń wynika bowiem, że ciężar udowodnienia tego faktu spoczywa na organach. Samo oparcie się w kwestii ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym również na dorobku TSUE, a nie jedynie na polskiej doktrynie należy ocenić pozytywnie. Przy czym zagadnienie to wymagałoby szczegółowej analizy dotyczącej następujących kwestii: możliwości rozdzielenia środków prawnych służących podatnikowi formalnemu do dochodzenia nadpłaty oraz negatywnych skutków nałożenia zawyżonego podatku i konieczności powoływania przed organem podatkowym biegłego.

Należy również zaznaczyć, że druga kwestia jest bardzo mocno powiązana z pierwszą. Jeżeli dojdziemy do przekonania, że wspomniane negatywne skutki muszą być również dochodzone w trybie dochodzenia nadpłaty, czyli przed organem podatkowym, to niejako oczywista jest potrzeba powoływania biegłego, gdyż wtedy z całą pewnością należałoby dokonać szczegółowej analizy rynkowej. Nie sposób dojść do przekonania o możliwości przeprowadzenia takiej analizy samodzielnie przez organ. Jeżeli jednak same negatywne skutki ekonomiczne związane z nałożeniem zawyżonego podatku mogłyby być dochodzone w drodze cywilnoprawnej, wówczas rozważenia wymagałaby konieczność powoływania biegłego przed organem podatkowym. Przy czym w rozprawie znalazł się taki postulat. Dokładnej odpowiedzi na kwestię dopuszczalności przyjęcia dwóch środków prawnych opartych odpowiednio na procedurze podatkowej oraz cywilnej może dostarczyć wyłącznie analiza ekonomiczna, a więc w ramach rozprawy poprzestano na jedynie zasygnalizowaniu przedmiotowej problematyki. Należałoby bowiem w ich ramach rozważyć chociażby to, jakie konkretne negatywne zjawiska powinny być przyporządkowane do roszczenia odszkodowawczego, a jakie do uprawnienia przysługującego podatnikowi w ramach nadpłaty. Czy, przykładowo, spadek marży z powodu nałożenia zawyżonego podatku powinien wpływać na wysokość uprawnienia podatnika w ramach postępowania nadpłatowego, czy też powinien wpływać na wysokość odszkodowania? Lecz jeżeli zostałyby dopuszczone dochodzenie takich negatywnych skutków ekonomicznych w drodze cywilnoprawnej, należałoby równocześnie pamiętać, że interwencji ustawodawcy wymagałoby zagadnienie związane z ciężarem dowodu w takich sprawach. Jak zostało już wskazane, TSUE akcentuje konieczność udowodnienia podatnikowi jego bezpodstawnego wzbogacenia z uwagi na dokonanie na jego rzecz zwrotu nadpłaty, przy czym owe negatywne skutki ekonomiczne zmniejszają wysokość wspomnianego wyżej bezpodstawnego wzbogacenia.

Jednak najciekawsze jest spostrzeżenie, będące następstwem rozważań poczynionych w rozprawie, odnośnie do tego, że model nadpłaty, w którym uprawnienie do niej przysługuje wszystkim podatnikom, bez względu na poniesienie przez nich jej ciężaru ekonomicznego, jest modelem najbardziej optymalnym również z perspektywy Skarbu Państwa. Przesłanka zubożenia, co w zasadzie wydaje się oczywiste, miałaby na celu ochronę budżetu państwa. Taki cel *de facto* wybrzmiał jednoznacznie w uzasadnieniu do uchwały NSA, I GPS 1/11. Jeżeli jednak jej wprowadzenie wymagałoby chociażby udziału w każdej sprawie nadpłatowej

biegłego, to już bardzo widoczne jest, że zagadnienie mające doprowadzić do oszczędności po stronie Skarbu Państwa paradoksalnie mogłoby skutkować gwałtownym wzrostem kosztów związanych z takimi postępowaniami. Jednocześnie niedopuszczalne byłoby odmawianie stwierdzenia czy też zwrotu nadpłaty wyłącznie w ramach spraw, w których nadpłata ma dużą wartość. Każdorazowo organy musiałyby przecież z pomocą biegłego dokonywać analizy przerzucenia podatku. A takie badania powinno również prowadzić w ramach nadpłaty powstałej w podatkach bezpośrednich. Inna praktyka naruszałaby zasadę równości mającą swoje umocowanie w Konstytucji.

Przechodząc do wspomnianej powyżej uchwały I GPS 1/11, należy zauważyć, że pomimo wyrażonej w niej niepoprawnej interpretacji przepisów normujących nadpłatę z rozważań poczynionych w rozprawie wynika związanie nią w obrębie wszystkich nadpłat powstałych w podatkach, w których ciężar ekonomiczny podatku został przerzucony. To zaś potwierdziło siódmą hipotezę szczegółową, tj. związanie uchwałą I GPS 1/11 nadającą przesłance zubożenia prawną relewantność, w przeciwieństwie do obecnej praktyki orzeczniczej sądów administracyjnych, powinno być wyznaczane poprzez faktyczne przerzucenie w sprawie zawisłej przed sądem ciężaru ekonomicznego podatku przez podatnika formalnego na podmiot trzeci.

Należy także wspomnieć o jeszcze jednym bardzo istotnym spostrzeżeniu wynikającym z rozprawy, które dla większości przedstawicieli doktryny czy judykatury prawa podatkowego z całą pewnością będzie wyjątkowo kontrowersyjne: jeśli uznać prawną relewantność przesłanki zubożenia w nadpłacie, to nie odnosi się ona jedynie do podatków pośrednich. Cała istota tej przesłanki jest bowiem „zaczepnięta” z dorobku nauk ekonomicznych. Z tego dorobku natomiast wynika, że fakt przerzucenia podatku w sensie ekonomicznym nie jest prostą konsekwencją podziału podatków na pośrednie i bezpośrednie. Ograniczenie omawianej przesłanki wyłącznie do podatków pośrednich, poza trudnością jej wprowadzenia w ramach podatków bezpośrednich, chociażby z uwagi na ich zaliczkowy charakter, a przez to nadpłatę konstrukcyjną w nich występującą, nie ma innego uzasadnienia. To z kolei budzi wątpliwości odnośnie do takiego zróżnicowania w kontekście zgodności np. z art. 32 Konstytucji. Tym samym została wykazana piąta hipoteza szczegółowa, tj. logiczną konsekwencją uznania prawnej relewantności przesłanki zubożenia w nadpłacie jest jej występowanie również w ramach nadpłaty powstałej w podatkach bezpośrednich.

Jednocześnie wniosek ów należy odczytywać jako argument przemawiający za tym, aby takiej przesłanki nigdy nie wprowadzać do polskiego systemu podatkowego, a nie jako konieczność wprowadzenia analizowanej przesłanki również w obrębie nadpłaty w podatkach bezpośrednich.

Wobec powyższego, uregulowanie omawianej przesłanki wymagałoby interwencji ustawodawcy, a także przeprowadzenia szczegółowych analiz ekonomicznych i prawnych, z których następnie wynikałyby konkretne wnioski *de lege ferenda*. W ramach tej rozprawy wykazano, jakie dokładnie zagadnienia wymagają takich analiz. Należy jednak postulować pozostanie przy modelu nadpłaty, w którym przesłanka zubożenia nie ma żadnego znaczenia prawnego.

BIBLIOGRAFIA

Literatura przedmiotu

1. Antonów D., *Wybrane problemy wykładni prawa podatkowego* [w:] W. Miemiec (red.), *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009.
2. Babiaryz S. [w:] S. Babiaryz (i in.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2024.
3. Bagińska L., *Skarga konstytucyjna*, Warszawa 2010.
4. Banaszak B., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2012.
5. Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2023.
6. Bartosiewicz A., *Zmiany stawek VAT od 1 stycznia 2011 r. a zamówienia publiczne*, FK 2010, nr 11.
7. Bernal A., *Kierunek, zakres i moment przezrucalności podatków pośrednich jako przedmiot badań empirycznych*, Pr.Nauk.UE.Wroc. 2018, nr 532.
8. Bielska-Brodziak A., *Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego*, Warszawa 2009.
9. Bielska-Brodziak A., *Śladami prawodawcy faktycznego. Materiały legislacyjne jako narzędzie wykładni prawa*, Warszawa 2017.
10. Bielska-Brodziak A., Suska M., *Węzeł gordyjski, czyli o in dubio pro tributario na tle klasyfikacji dyrektyw wykładni oraz pojęcia momentu interpretacyjnego*, PiP 2020, nr 8.
11. Bińczyk A., *Zakaz nadużycia praw procesowych w postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, PiP 2019, nr 1.
12. Borkowski G., *Jak rozumieć nadpłatę w podatku akcyzowym?*, Glosa 2011, nr 4.
13. Brolik J., *Wykładnia prawa a uszczelnianie systemu podatkowego* [w:] D.J., Gajewski (red.), *Uszczelnianie systemu podatkowego w Polsce*, Warszawa 2020.
14. Brolik J., *Wykładnia prawa podatkowego oraz jej determinanty*, ZNSA 2014, nr 3.
15. Brzeziński B., *Analogia legis a przepisy ogólne prawa podatkowego* [w:] B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, R. Mastalski (red.), *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998.

16. Brzeziński B., *Doktryna prawnicza a problem skomplikowania prawa i systemu prawa podatkowego* [w:] P. Borszowski (red.), *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Wiesławowi Miemiec*, Warszawa 2020.
17. Brzeziński B., *Glosa do wyroku SN z 14.IX.1999 r., III RN 65/99*, POP 2001, nr 3.
18. Brzeziński B., *Komentarz do uchwały pełnego składu Izby Gospodarczej Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22.06.2011 r., I GPS 1/11*, POP 2012, nr 5.
19. Brzeziński B., *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, KPPod. 2005, nr 1.
20. Brzeziński B., *Pewność prawa podatkowego. Zagadnienia podstawowe* [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Zasada pewności w prawie podatkowym*, Warszawa 2018.
21. Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008.
22. Brzeziński B., *Prawo podatkowe a prawo cywilne*, TRP 2008.
23. Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
24. Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001.
25. Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
26. Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Zubożenie podatnika akcyzy jako przesłanka zwrotu nadpłaty. Problemy metodologiczne postępowania dowodowego*, PP 2020, nr 3.
27. Budziarek M. [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020.
28. Bunn D., Asen E., *International Tax Competitiveness Index 2020*, Washington 2020.
29. Chauvin T., Stawecki T., Winczorek P., *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2018.
30. Chorążewska A., Dolnicki B., *Kilka uwag o stanowieniu i wykładni przepisów prawa podatkowego*, PPP 2009, nr 7–8.
31. Cień K., *Unikanie opodatkowania a planowanie podatkowe*, Warszawa 2022.
32. Dauter B., Gruszczyński B., Kabat A., Niezgódka-Medek M., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Kraków 2005.
33. Dmoch W., *Rozliczanie w czasie kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych*, Warszawa 2018.

34. Dowgier R., *Konstruowanie programów pomocowych w formie uchwał rad gmin w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości*, ST 2011, nr 5.
35. Drachal J., Wiktorowska A., Waida P. [w:] R. Hauser, M. Wierzbowski (red.), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2017.
36. Drosik J., *Sprawa nadpłaty jako przedmiot postępowań podatkowych*, Warszawa 2013.
37. Drozdek A., *Stosunki podatkowo-prawne w nadpłacie podatków*, Toruń 2020.
38. Drozdowski E., *Podatek cukrowy, czyli o zasadzie prawidłowej legislacji i prawdopodobnym braku konsekwencji jej naruszenia*, PP 2021, nr 8.
39. Dubis W. [w:] E. Gniewek (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, Warszawa 2008.
40. Dura K. [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2023.
41. Dzwonkowski H., Dzwonkowski M. [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020.
42. Dzwonkowski H., Zgierski Z., *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006.
43. Etel L. [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa, t. 1, Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023.
44. Etel L., *Cztery klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania* [w:] D.J. Gajewski (red.), *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2017.
45. Etel L. (i in.), *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015.
46. Feret E., *Funkcjonowanie organów podatkowych*, ST 2000, nr 12.
47. Filipczyk H., *Czy gramy w tę samą grę? „Gry językowe” Wittgensteina a wykładnia prawa podatkowego* [w:] J. Głuchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. 2, Warszawa 2019.
48. Filipczyk H., *Nadpłata w podatku akcyzowym od energii elektrycznej, zapłaconym przez producenta – stan po uchwale*, Pr. i Pod. 2012, nr 3.
49. Filipczyk H., *Postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty a postępowanie w sprawie określenia zobowiązania podatkowego* [w:] B. Brzeziński (red.), *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, Warszawa 2013.
50. Filipczyk H., *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013.

51. Filipczyk H., *Zasady i reguły. Pewność prawa podatkowego a ślepa ulica konkretności*, Acta UWr.PPiA 2017, nr 109.
52. Filipek J., *Stosunek administracyjnoprawny*, Kraków 1968.
53. Flaga-Gieruszyńska K., *Zastój procesu cywilnego jako skutek niewłaściwego postępowania stron* [w:] A. Jakubecki, J.A. Strzępka (red.), *Jus et remedium. Księga jubileuszowa Profesora Mieczysława Sawczuka*, Warszawa 2010.
54. Florczak-Wątor M. [w:] P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2023.
55. Franczak A., *Wykorzystanie przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu w zakresie należności podatkowych. Glosa do wyroku SN z dnia 16 maja 2019 r., III CSK 40/17*, OSP 2020, nr 2, poz. 13.
56. Gadomska-Gołąb M., Kunkiel-Kryńska A. [w:] K. Osajda (red.), *Ustawa o informowaniu o cenach towarów i usług. Komentarz*, Warszawa 2023, Legalis.
57. Gajewski D.J., *Instrumenty hybrydowe a uszczelnienie systemu podatkowego* [w:] D.J. Gajewski (red.), *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, Warszawa 2020.
58. Gajewski D.J., *Polityka podatkowa na rozdrożu – wokół podatku bankowego w Polsce*, Studia z Polityki Publicznej” 2016, nr 2.
59. Gajewski D.J., Grzybowski T., *Nadużycie prawa w podatku od wartości dodanej*, ZNSA 2018, nr 5.
60. Gizicki M., *Koncepcja bezpodstawnego wzbogacenia w orzecznictwie podatkowym* [w:] J. Głuchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. 2, Warszawa 2019.
61. Goettel M., Lemmonier M. (red.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Warszawa 2011.
62. Gomułowicz A., *Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego jako źródło prawa podatkowego* [w:] S. Pikulski, B. Brzeziński, M. Goettel, A. Biegalski (red.), *Jus et lex. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Kabata*, Olsztyn 2004.
63. Gomułowicz A., *Prawodawstwo podatkowe a badania postlegislacyjne* [w:] J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (red.), *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, Lublin 2007.

64. Gomulowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.
65. Gontarczyk M., *Analogia legis w prawie podatkowym* [w:] L. Leszczyński (red.), *Wykładnia prawa. Odrębności w wybranych gałęziach prawa*, Lublin 2006.
66. Gorąca-Paczuska J. [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020.
67. Grochowski M., Łętowska E., *Czemu może dziś służyć bezpodstawne wzbogacenie?* [w:] A. Olejniczak, J. Haberko, A. Pyrzyńska, D. Sokołowska (red.), *Współczesne problemy prawa zobowiązań*, Warszawa 2015.
68. Grzybowski M., *Zaniechanie prawodawcze w praktyce polskiego Trybunału Konstytucyjnego*, https://www.confueconstco.org/reports/rep-xiv/report_Poland_po.pdf (dostęp: 12.11.2022 r.).
69. Grzybowski S., *System Prawa Cywilnego*, t. 1, *Część ogólna*, Wrocław 1974.
70. Grzybowski T., *Granice wykładni systemowej prawa podatkowego*, PPP 2018, nr 1.
71. Grzybowski T., *Wpływ zmian prawa na jego wykładnię*, Warszawa 2013.
72. Grzybowski T., *Zagadnienie prawotwórstwa sędziowskiego a instytucja uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego*, ZNSA 2009, nr 6.
73. Grzybowski T., Sarnowiec-Cisłak M., *Ochrona porządku prawnego przez sądy administracyjne*, Acta Universitatis Lodzensis. Folia Iuridica 2022, t. 98.
74. Gutowski M. [w:] M. Gutowski (red.), *Kodeks cywilny*, t. 1, *Komentarz. Art. 1–449¹¹*, Warszawa 2016.
75. Gutowski M., *Nieważność czynności prawnej*, Warszawa 2017.
76. Gwiazdowski R., *On Taxpayers' Reactions to Taxation and on Tax Shift*, Ius Novum 2019, nr 2.
77. Horosz P. [w:] M. Załucki (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, Warszawa 2019.
78. Ignasiak M., *Nadpłata podatku – tryb i termin jej zwrotu*, PP 2006, nr 5.
79. Iserzon E., *Prawo administracyjne. Podstawowe instytucje*, Warszawa 1968.
80. Izdebski H. [w:] H. Izdebski, A. Stępowski (red.), *Nadużycie prawa*, Warszawa 2003.
81. Izdebski H., Małek M., *Kodeks cywilny z komentarzem, orzecnictwem, skorowidzem*, Warszawa 1997.
82. Jamróży M. [w:] I. Olchowicz (red.), *VAT w działalności gospodarczej*, Warszawa 2015.

83. Jamróz Ł., Czerwiński S., *Bezpodstawne wzbogacenie jako przesłanka odmowy zwrotu podatku. Glosa do wyroku TS z dnia 10 kwietnia 2008 r., C-309/06*, EPS 2009, nr 5.
84. Jarczok-Guzy M., *Polityka podatkowa państwa a pewność wpływów budżetowych na przykładzie podatków dochodowych* [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Zasada pewności w prawie podatkowym*, Warszawa 2018.
85. Justyński T., *Nadużycie prawa w polskim prawie cywilnym*, Kraków 2000.
86. Kabat A. [w:] S. Babiarz (i in.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2024.
87. Kalinowski M., *Glosa do wyroku NSA z dnia 24 listopada 2003 r., FSA 3/03*, OSP 2004, nr 6, poz. 71.
88. Kalinowski M., *Nadpłata w świetle przepisów ordynacji podatkowej* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci docenta Eligiusza Drgasa. Studia z zakresu ordynacji podatkowej*, Toruń 1998.
89. Kamieński G., *Zakaz nadużycia praw procesowych*, Warszawa 2021.
90. Kappes A., *Nieważność czynności prawnej podjętej w celu przestępczym. Glosa do wyroku SN z dnia 28 października 2005 r., II CK 174/05*, Glosa 2007, nr 2.
91. Karaszewski G. [w:] J. Ciszewski, P. Nazaruk (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023.
92. Karwat P., *Nadużycie prawa w obszarze prawa podatkowego* [w:] H. Izdebski, A. Stępkowski (red.), *Nadużycie prawa*, Warszawa 2003.
93. Kiczka K., *O znaczeniu Konstytucji RP dla prawa podatkowego* [w:] P. Borszowski (red.), *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Wiesławie Miemiec*, Warszawa 2020.
94. Kielbowski M., *Zwrot nienależnie pobranej akcyzy. Glosa do uchwały siedmiu sędziów NSA z dnia 13 lipca 2009 r. (I FPS 4/09)*, PP 2010, nr 5.
95. Kielkowski T., *Przedmiot postępowania administracyjnego – sprawa administracyjna* [w:] W. Chróścielewski (red.), *Zakres przedmiotowy i podmiotowy postępowania administracyjnego ogólnego*, Warszawa 2018.
96. Kiszka J., *Redukcja wydatków publicznych z perspektywy niektórych rozwiązań prawnoakcyzowych* [w:] J. Szołno-Koguc, A. Pomorska (red.), *Ekonomiczne i prawne uwarunkowania i bariery redukcji deficytu i długu publicznego*, Warszawa 2011.

97. Kmiecik Z. [w:] R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *System Prawa Administracyjnego*, t. 10, *Sądowa kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2014.
98. Kmiecik Z., *Prawotwórstwo sędziowskie w sferze jurysdykcji sądów administracyjnych*, PiP 2006, nr 12.
99. Kokoszczyński M. [w:] J. Warylewski (red.), *Zasady techniki prawodawczej. Komentarz*, Warszawa 2003.
100. Koksanowicz G., *Zasada określoności przepisów w procesie stanowienia prawa*, Stud.Iur.Lubl. 2014, nr 22.
101. Kołakowski K. [w:] G. Bieniek (red.), *Komentarz do kodeksu cywilnego. Księga trzecia. Zobowiązania*, t. 1, Warszawa 2003.
102. Kondej M., *Konstytucyjne uwarunkowania granicy wykładni językowej ze szczególnym uwzględnieniem prawa podatkowego* [w:] M. Bogucka-Felczak (red.), *Finanse publiczne a Konstytucja*, Warszawa 2020.
103. Koralewski M., *Czy nienależnie pobrany podatek stanowi nadpłatę, czy nienależne świadczenie*, LEX/el. 2021.
104. Krawczyk I., *Nadpłata*, cz. 1, PP 2003, nr 4.
105. Krawczyk I., Krzywoń A., *Oprocentowanie nadpłaty podatku jako konsekwencja orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego*, ZNSA 2018, nr 3.
106. Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publicznoprawne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011.
107. Książak P. [w:] K. Osajda (red. serii), W. Borysiak (red. tomu), *Kodeks cywilny. Komentarz*, Warszawa 2024, Legalis.
108. Kubas A., *Nadużycie prawa procesowego – próba oceny ostatnich zmian legislacyjnych*, Pal. 2019, nr 11–12.
109. Kulicki J., *Przejrzystość i spójność ustawodawstwa podatkowego w ocenie podmiotów stosujących przepisy podatkowe (omówienie badania ankietowego)* [w:] J. Kulicki (red.), *Wybrane zagadnienia stanowienia i stosowania polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2017.
110. Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Glosa do uchwały NSA z 22.06.2011 r., I GPS 1/11*, PP 2011, nr 10.

111. Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Nadpłata akcyzy. Uwagi dotyczące wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 10 lutego 2015 r., I SA/Bd 893/14, i zdania odrębnego sędzi Izabeli Najdy-Ossowskiej*, PP 2016, nr 3.
112. Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Specyfika odpowiedzialności członków zarządu jako osób trzecich w cłach, akcyzie i VAT*, PP 2017, nr 1.
113. Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Zwrot nienależnie pobranej akcyzy (I GPS I/11)*, PP 2011, nr 10.
114. Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Zwrot podatku konsumpcyjnego pobranego niezgodnie z prawem wspólnotowym*, PiP 2010, nr 2.
115. Leńczuk J., *Granice autonomii prawa podatkowego* [w:] D.J. Gajewski (red.), *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, Warszawa 2020
116. Leszczyński L., *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, Kraków 2004.
117. Lewandowska E., *Uniwersalizm instytucji bezpodstawnego wzbogacenia a nienależne świadczenie na rzecz organu podatkowego*, SPU 2015, nr 28.
118. Lewandowski M., *Zakres przedmiotowy zasady in dubio pro tributario w polskim prawie podatkowym* [w:] P. Borszowski (red.), *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Wiesławie Miemiec*, Warszawa 2020.
119. Lic J., *Spółka cywilna. Problematyka podmiotowości prawnej*, Warszawa 2013.
120. Lis-Staranowicz D., *Konstytucyjne środki ochrony wolności praw* [w:] M. Chmaj (red.), *Wolności i prawa człowieka w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2016.
121. Longchamps de Bérier R., *Zobowiązania*, Poznań 1948.
122. Łętowska E., *Bezpodstawne wzbogacenie*, Warszawa 2000.
123. Łętowska E., *Zwrot nadpłaconej akcyzy, czyli między zasadą effet utile i redukcjonizmem interpretacyjnym sądów krajowych*, cz. 1, EPS 2011, nr 12.
124. Machnikowski P., *Swoboda umów według art. 353¹ KC. Konstrukcja prawna*, Warszawa 2005.
125. Małecki J., *Orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego w procesach tworzenia i stosowania przepisów prawa finansowego* [w:] H. Dzwonkowski, J. Głuchowski, A. Pomorska (red.), *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga*

dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej, Lublin 2005.

126. Małecki J., *Prawotwórcza rola orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach podatkowych*, RPEiS 1993, nr 4.
127. Mankiw N.G., Taylor M.P., *Mikroekonomia*, Warszawa 2009.
128. Mariański A. [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2023.
129. Mariański A., *(Nie)sprawiedliwy polski podatek dochodowy od osób fizycznych*, Warszawa 2021.
130. Mariański A., *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009, 2011.
131. Mastalski R., *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, Wrocław 1989.
132. Mastalski R., *Miejsce wykładni językowej w procesie stosowania prawa podatkowego*, PP 2007, nr 8.
133. Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019.
134. Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008.
135. Mastalski R., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995.
136. Mastalski R., *Z zagadnień wykładni prawa podatkowego*, Pal. 1991, nr 10.
137. Matarewicz J., *Iluzoryczne prawo do odzyskania nadpłaty w podatkach pośrednich*, MoPod. 2019, nr 6.
138. Matczak M., *Nadużycie kompetencji. Zarys problemu*, RPEiS 2007, nr 1.
139. Mączyński D., Sowiński R., *Jasność prawa podatkowego jako warunek poprawnej legislacji podatkowej*, RPEiS 2005, nr 3.
140. Michalak A., *Zasady odpowiedzialności podatnika, płatnika i inkasenta* [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa 2019. Poradnik dla praktyków*, Warszawa 2019.
141. Mises L. von, *Ludzkie działanie. Traktat o ekonomii*, Warszawa 2011.
142. Modzelewski W. [w:] W. Modzelewski, *Współczesne problemy materialnego prawa podatkowego*, Warszawa 2013.

143. Modzelewski W., *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 1998, 2001.
144. Morawski L., *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Toruń 2002.
145. Morawski W., *Zwrot podatku pobranego z naruszeniem prawa Unii Europejskiej – aspekt krajowy*, PP 2010, nr 5.
146. Morawski W., Nita A., *Wykorzystywanie skargi pauliańskiej do zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego – zagadnienia dyskusyjne*, PS 2016, nr 6.
147. Mostowik P. [w:] A. Olejniczak (red.), *System Prawa Prywatnego*, t. 6, *Prawo zobowiązań – część ogólna*, Warszawa 2009.
148. Mudrecki A., *Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*, Warszawa 2020.
149. Mularski K. [w:] M. Gutowski (red.), *Kodeks cywilny*, t. 1, *Komentarz. Art. 1–449¹¹*, Warszawa 2016.
150. Niczyporuk J., *Nadużycie kompetencji przez organ administracji publicznej* [w:] P.J. Suwaj, D.R. Kijowski (red.), *Patologie w administracji publicznej*, Warszawa 2009.
151. Niczyporuk J., *Podmiotowość administracyjnoprawna*, Lublin 2016.
152. Niezgódka-Medek M., Szubiakowski M., *Kodeks postępowania administracyjnego. Orzecznictwo. Piśmiennictwo*, Warszawa 2021.
153. Nowak T., *Konstytucja i ordynacja podatkowa jako instrumenty zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego*, Warszawa 2019.
154. Obuchowski S., *Pewność a zaufanie w prawie podatkowym* [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Zasada pewności w prawie podatkowym*, Warszawa 2018.
155. Ofiarski Z., *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013.
156. Ofiarski Z., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006.
157. Ohanowicz A. [w:] Z. Radwański (red.), *System Prawa Cywilnego*, t. 3, cz. 1, *Prawo zobowiązań – część ogólna*, Wrocław 1981.
158. Ohanowicz A., *Niesłuszne wzbogacenie*, Warszawa 1956.
159. Olesińska A., *Stwierdzenie nadpłaty a zwrot nadpłaty podatku akcyzowego (sposprzeżenia na tle pytania prawnego skierowanego do TK)*, POP 2010, nr 6.

160. Pachnik K., *Glosa do uchwały NSA z dnia 22 czerwca 2011 r., I GSP 1/11*, LEX/el. 2011.
161. Pahl B., *Posiadania w konstrukcji prawnej podatków lokalnych. Zarys problemu* [w:] P. Borszowski (red.), *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Wiesławie Miemiec*, Warszawa 2020.
162. Pajor Ł., *Sytuacja prawna wspólnika spółki niemającej osobowości prawnej jako dłużnika podatkowego*, Warszawa 2020.
163. Pamuła Ł., *Uzależnienie zwrotu nadpłaty od poniesienia ciężaru ekonomicznego opodatkowania również w VAT*, MoPod. 2019, nr 6.
164. Pamuła-Wróbel K., Grzegorzewska B., *Podstawowe pojęcia i system źródeł prawa pomocy publicznej* [w:] A. Ambroziak, K. Pamuła-Wróbel, R. Zenc (red.), *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2020.
165. Parchomiuk J., *Nadużycie prawa w prawie administracyjnym*, Warszawa 2018.
166. Partyk A., Partyk T., *Ustawa o informowaniu o cenach towarów i usług. Komentarz*, LEX/el. 2014.
167. Piasecki K., *Kodeks cywilny. Księga pierwsza. Część ogólna. Komentarz*, Kraków 2003.
168. Pietrzykowski K. [w:] K. Pietrzykowski (red.), *Kodeks cywilny, t. 1, Komentarz do artykułów 1–449¹¹*, Warszawa 2008.
169. Popławski M., *Forma stwierdzenia nadpłaty przez organ podatkowy*, PP 2003, nr 12.
170. Popławski M., *Konstrukcja nadpłaty w projekcie nowej Ordynacji podatkowej – wybrane zagadnienia* [w:] A. Gorgol (red.), *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania*, Warszawa 2020.
171. Popławski M., *Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2014.
172. Porada Ł. [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2023.
173. Przybysz P., *Instytucje prawa administracyjnego*, Warszawa 2020.
174. Pustul J., *Zwrot kwot nienależnie otrzymanych, naliczanie odsetek za zwłokę, wygasanie zobowiązań podatkowych* [w:] B. Brzeziński, W. Morawski (red.), *Nowelizacja ordynacji podatkowej*, Warszawa 2016.

175. Radwański Z. [w:] S. Grzybowski (red.), *System Prawa Cywilnego*, t. 1, *Część ogólna*, Wrocław 1985.
176. Radwański Z. [w:] Z. Radwański (red.), *System Prawa Prywatnego*, t. 2, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2002.
177. Radwański Z., *Prawo zobowiązań*, Warszawa 1986.
178. Radwański Z., Olejniczak A., *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2019.
179. Radziejewicz P., *Kontrola konstytucyjności zaniechań ustawodawczych przez Trybunał Konstytucyjny*, PiP 2013, nr 9.
180. Radzikowski K., *Zasada autonomii prawa podatkowego w świetle związków prawa podatkowego z prawem cywilnym (na przykładzie instytucji bezpodstawnego wzbogacenia)* [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, Warszawa 2019.
181. Rogowska-Rajda B., *Zasada pewności prawa w podatku od wartości dodanej* [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Zasada pewności w prawie podatkowym*, Warszawa 2018.
182. Rosmarin S., *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939.
183. Rozbicki M., *Działalność badawczo-rozwojowa oraz innowacje* [w:] P. Tomczykowski (red.), *Jak uniknąć ryzyka odpowiedzialności podatkowej. Tax compliance*, Warszawa 2021.
184. Rudowski J. [w:] S. Babiarz (i in.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2024.
185. Rudowski J., *Zasady ogólne prawa podatkowego w orzecznictwie sądów administracyjnych*, ZNSA 2021, nr 3–4.
186. Safjan M. [w:] K. Pietrzykowski (red.), *Kodeks cywilny*, t. 1, *Komentarz do artykułów 1–449¹¹*, Warszawa 2008.
187. Safjan M. [w:] M. Safjan (red.), *System Prawa Prywatnego*, t. 1, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2007.
188. Sala-Szczypiński M., *Zasady współżycia społecznego – zmiana treści klauzuli generalnej w okresie obowiązywania kodeksu cywilnego* [w:] P. Stec, M. Załucki (red.), *50 lat kodeksu cywilnego. Perspektywy rekodyfikacji*, Warszawa 2015.
189. Saługa P., *Sposoby wyodrębnienia definicji legalnych*, PiP 2008, nr 5.

190. Sarna A., *Nadużycie prawa do wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe a zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Uprawnienia sądów administracyjnych* [w:] J. Głuchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. 2, Warszawa 2019.
191. Serda W., *Nienależne świadczenie*, Warszawa 1988.
192. Sieniuc M., *Jednolitość orzecznictwa sądowego jako wyraz gwarancji realizacji zasady równości wobec prawa* [w:] P.J. Suwaj (red.), *Kryzys prawa administracyjnego?*, t. 2, *Inflacja prawa administracyjnego*, Warszawa 2012.
193. Sitek B., *In dubio magis contra fiscum est respondendum (D.49.14.10)*, SPU 2015, nr 27.
194. Skoczyła A., *Działalność uchwałodawcza Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Warszawa 2004.
195. Smith A., *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, Warszawa 2015.
196. Sobolewski P. [w:] K. Osajda (red. serii), W. Borysiak (red. tomu), *Kodeks cywilny. Komentarz*, Warszawa 2024, Legalis.
197. Sokolewicz W., *Konstytucyjna regulacja władzy sądowniczej* [w:] T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz (red.), *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999.
198. Sokołowski T. [w:] A. Kidyba (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 3, *Zobowiązania. Część ogólna*, Warszawa 2010.
199. Spyra T., *Granice wykładni prawa. Znaczenie językowe tekstu prawnego jako granica wykładni*, Kraków 2006.
200. Stanik K.J., Winiarski K., *Praktyczne problemy nadużycia i obejścia prawa podatkowego*, Wrocław 2013.
201. Stawecki T., Winczorek P., *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2002.
202. Stefanicki R., *Zaniechanie a pominięcie ustawodawcze. Spór o granice kognicji Trybunału Konstytucyjnego*, PS 2017, nr 1.
203. Strzelec D., *Wykładnia językowa, celowościowa i systemowa przepisów o dochodach nieujawnionych. Glosa do wyroku NSA z dnia 4 kwietnia 2012 r., II FSK 1807/10*, PP 2013, nr 2.

204. Szczepaniak R. [w:] R. Szczepaniak (red.), *Problemy pogranicza prawa cywilnego*, Warszawa 2022.
205. Szlęzak A., *Konkubinat a bezpodstawne wzbogacenie. Uwagi na tle judykatury Sądu Najwyższego*, RPEiS 1989, nr 3.
206. Szymczak A., *Nadpłata podatku powstała w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego*, RPEiS 2013, nr 4.
207. Ślifirczyk M., *Instytucja nadpłaty podatku w świetle uchwały NSA z 22 czerwca 2011 r.*, Jurysdykcja Podatkowa 2011, nr 5.
208. Ślifirczyk M., *Nadpłata podatku*, Kraków 2005.
209. Ślifirczyk M., *Zarzut przerzucenia przez podatnika ciężaru nienależnego podatku na inne podmioty jako ograniczenie prawa do zwrotu nadpłaty w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego* [w:] P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, Białystok 2010.
210. Tim A., *Nadpłata i wniosek o jej stwierdzenie* [w:] A. Mariański, *Ordynacja podatkowa 2019. Poradnik dla praktyków*, Warszawa 2019.
211. Trzaskowski R. [w:] J. Gudowski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 3, *Zobowiązania. Część ogólna*, Warszawa 2018.
212. Trzaskowski R., *Skutki sprzeczności umów obligacyjnych z prawem. W poszukiwaniu sankcji skutecznych i proporcjonalnych*, Warszawa 2013.
213. Trzaskowski R., *Wpływ zmian podatku VAT na treść stosunku zobowiązaniowego*, Pal. 2007, nr 1–2.
214. Tuleja P. [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP*, t. 1, *Komentarz do art. 1–86*, Warszawa 2016.
215. Tuleja P., *Stosowanie Konstytucji RP w świetle zasady jej nadrzędności (wybrane problemy)*, Kraków 2003.
216. Tuleja P., *Zaniechanie ustawodawcze* [w:] J. Czajowski (red.), *Ustroje, doktryny, instytucje polityczne. Księga jubileuszowa Profesora zw. dra hab. Mariana Grzybowskiego*, Kraków 2007.

217. Twarowska-Ratajczak M., *Przerzucalność podatku od niektórych instytucji finansowych – skutki wprowadzenia podatku dla klientów instytucji finansowych w Polsce*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach 2018, nr 363.
218. Werner A. [w:] D.J. Gajewski (red.), *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Warszawa 2018.
219. Wiatrowski R., *Wykładnia prounijna Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie przepisów dotyczących podatku od towarów i usług*, Warszawa 2021.
220. Wierczyński G., *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz*, Warszawa 2016.
221. Winiarski K., *Poza klauzulowe formy przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w orzecznictwie sądów administracyjnych (wybrane problemy z zakresu podatków dochodowych)* [w:] D.J. Gajewski (red.), *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2017.
222. Wolak G., *Rozporządzenie bezpodstawnie uzyskaną korzyścią na rzecz osoby trzeciej ze świadomością obowiązku zwrotu*, MoP 2021, nr 10.
223. Woś T. [w:] T. Woś (red.), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2016.
224. Wójtowicz W., *Podatki pośrednie a zjawisko przerzucalności podatku* [w:] *Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe. Pro publico bono. Księga jubileuszowa Profesora Jana Głuchowskiego*, Toruń 2002.
225. Wróbel P., *Prawo do zwrotu podatku pobranego niezgodnie z prawem unijnym*, Warszawa 2021.
226. Wszolek P., *Kryteria wyodrębniania prawa administracyjnego*, Warszawa 2016.
227. Zachariasz I., *Prawo w ujęciu strukturalnym. Studium o dychotomicznym podziale prawa na prawo publiczne i prawo prywatne*, Warszawa 2016.
228. Zakrzewski P. [w:] M. Habdas, M. Fras (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 4, *Zobowiązania. Część szczególna (art. 535–764⁹)*, Warszawa 2018.
229. Zbiegań-Turzańska A. [w:] K. Osajda (red. serii), W. Borysiak (red. tomu), *Kodeks cywilny. Komentarz*, Warszawa 2024, Legalis.
230. Zieliński M., *Wybrane zagadnienia wykładni prawa*, PiP 2009, nr 6.

231. Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002.
232. Zubik M., Sokolewicz W. [w:] L. Garlicki, M. Zubik (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. 1, Warszawa 2016.

Orzecznictwo

Orzecznictwo SN

1. Wyrok SN z 12.05.1964 r., II CR 185/64, OSNC 1965, nr 3, poz. 41.
2. Wyrok SN z 10.07.1976 r., III CRN 129/76, OSNC 1977, nr 4, poz. 74.
3. Uchwała SN z 8.02.1978 r., II CR 1/78, LEX nr 1672978.
4. Uchwała SN z 18.11.1982 r., III CZP 26/82, OSNC 1983, nr 5–6, poz. 64.
5. Uchwała SN z 21.05.1984 r., III UZP 20/84, OSNC 1985, nr 1, poz. 3.
6. Wyrok SN z 18.07.1985 r., II CR 223/85, OSNC 1986, nr 7–8, poz. 12.
7. Wyrok SN z 4.12.1987 r., III CZP 70/87, OSNC 1988, nr 6, poz. 82.
8. Uchwała SN z 27.04.1995 r., III CZP 46/95, OSNC 1995, nr 7–8, poz. 114.
9. Uchwała SN z 22.04.1997 r., III CZP 14/97, OSNC 1997, nr 8, poz. 103.
10. Wyrok SN z 11.09.1997 r., III CKN 162/97, OSNC 1998, nr 2, poz. 31.
11. Uchwała SN z 22.12.1997 r., III CZP 57/97, OSNC 1998, nr 5, poz. 74.
12. Wyrok SN z 23.01.1998 r., I CKN 429/97, OSNC 1998, nr 9, poz. 139.
13. Uchwała SN z 16.10.1998 r., III CZP 42/98, OSNC 1999, nr 4, poz. 69.
14. Wyrok SN z 22.10.1998 r., III RN 69/98, OSNP 1999, nr 13, poz. 412.
15. Wyrok SN z 18.01.2001 r., V CKN 193/00, LEX nr 53113.
16. Wyrok SN z 11.06.2001 r., V CKN 266/00, OSP 2002, nr 3, poz. 4.
17. Wyrok SN z 9.08.2001 r., II CKN 33/99, LEX nr 52340.
18. Uchwała SN z 15.11.2001 r., III CZP 68/01, OSNC 2002, nr 6, poz. 74.
19. Wyrok SN z 26.11.2002 r., V CKN 1445/00, OSNC 2004, nr 3, poz. 47.
20. Postanowienie SN z 19.02.2003 r., V CKN 378/01, LEX nr 77086.
21. Uchwała SN z 30.04.2003 r., I KZP 8/03, OSNKW 2003, nr 5–6, poz. 41.
22. Wyrok SN z 21.11. 2003 r., V CK 12/03, LEX nr 106591.
23. Uchwała SN z 26.11.2003 r., III CZP 84/03, OSNC 2005/1/5.

24. Wyrok SN z 27.02.2004 r., V CK 293/03, OSNC 2005, nr 3, poz. 51.
25. Wyrok SN z 10.03.2004 r., IV CK 113/03, LEX nr 182070.
26. Wyrok SN z 19.11.2004 r., V CK 251/04, LEX nr 172465.
27. Postanowienie SN z 10.02.2006 r., III CZP 1/06, LEX nr 180664.
28. Wyrok SN 19.04.2006 r., V CSK 166/05, LEX nr 230467.
29. Uchwała SN z 21.07.2006 r., III CZP 54/06, OSNC 2007, nr 5, poz. 66.
30. Uchwała SN z 16.05.2007 r., III CZP 35/07, OSNC 2008, nr 7-8, poz. 72.
31. Uchwała SN z 17.05.2007 r., III CZP 150/06, OSNC 2007, nr 10, poz. 144.
32. Wyrok SN z 21.06.2007 r., IV CSK 81/07, OSNC-ZD 2008, nr 2, poz. 40.
33. Uchwała SN z 17.07.2007 r., III CZP 69/07, OSNC 2008, nr 9, poz. 99.
34. Uchwała SN z 6.11.2008 r., III CZP 101/08, OSNC 2009, nr 4, poz. 57.
35. Wyrok SN z 13.11.2008 r., IV KK 366/08, LEX nr 468661.
36. Wyrok SN z 4.12.2008 r., I CSK 224/08, LEX nr 484665.
37. Wyrok SN z 11.12.2008 r., IV CSK 302/08, LEX nr 477574.
38. Wyrok SN z 12.03.2009 r., V CSK 371/08, LEX nr 619670.
39. Uchwała SN z 20.10.2010 r., III CZP 70/10, OSNC 2011, nr 4, poz. 43.
40. Wyrok SN z 21.12.2010 r., III CSK 47/10, LEX nr 738108.
41. Wyrok SN z 1.06.2011 r., II CSK 513/10, LEX nr 960505.
42. Wyrok SN z 13.10.2011 r., V CSK 483/10, LEX nr 1102551.
43. Wyrok SN z 27.10.2011 r., V CSK 489/10, LEX nr 1102552.
44. Wyrok SN z 24.11.2011 r., I CSK 66/11, LEX nr 1133784.
45. Uchwała SN z 6.06.2012 r., III CZP 24/12, OSNC 2013, nr 1, poz. 5.
46. Wyrok SN z 2.02.2012 r., II CSK 670/11, OSNC-ZD 2012, nr 3, poz. 64.
47. Wyrok SN z 4.07.2012 r., I CSK 669/11, OSNC 2013, nr 3, poz. 38.
48. Wyrok SN z 9.08.2012 r., V CSK 372/11, LEX nr 1231631.
49. Wyrok SN z 28.08.2013 r., V CSK 362/12, LEX nr 1391375.
50. Wyrok SN z 27.02.2014 r., V CK 293/03, OSNC 2005, nr 3, poz. 51.
51. Wyrok SN z 15.05.2014 r., II CSK 517/13, LEX nr 1488794.
52. Wyrok SN z 28.05.2014 r., I CSK 400/13, LEX nr 1532676.
53. Wyrok SN z 13.03.2015 r., III CSK 224/14, LEX nr 1682210.
54. Uchwała SN z 15.09.2015 r., III CZP 107/14, OSNC 2016, nr 2, poz. 16.

55. Wyrok SN z 27.01.2016 r., II CSK 149/15, LEX nr 2010213.
56. Wyrok SN z 16.06.2016 r., V CSK 662/15, LEX nr 2097797.
57. Wyrok SN z 9.08.2016 r., II CSK 760/15, LEX nr 2107094.
58. Wyrok SN z 10.08.2016 r., II KK 113/16, LEX nr 2122487.
59. Wyrok SN z 29.11.2016 r., I CSK 798/15, LEX nr 2183475.
60. Wyrok SN z 8.06.2017 r., V CSK 563/16, LEX nr 2303442.
61. Wyrok SN z 7.07.2017 r., V CSK 629/16, LEX nr 2352171.
62. Wyrok SN z 9.03.2018 r., I CSK 295/17, OSNC-ZD 2018, nr 3, poz. 49.
63. Wyrok SN z 25.05.2018 r., I CSK 482/17, LEX nr 2539160.
64. Wyrok SN z 31.08.2018 r., I CSK 552/17, LEX nr 2607894
65. Wyrok SN z 21.09.2018 r., V CSK 589/17, LEX nr 2559455.
66. Wyrok SN z 14.02.2019 r., IV CSK 575/17, LEX nr 2620285.
67. Wyrok SN z 28.02.2019 r., V CSK 633/17, OSNC-ZD 2020, nr 2, poz. 31.
68. Wyrok SN z 26.03.2019 r., I NSK 20/18, LEX nr 2652372.
69. Wyrok SN z 16.05.2019 r., III CSK 40/17, OSNC 2020, nr 3, poz. 30.
70. Wyrok SN z 5.11.2020 r., II UK 26/19, LEX nr 3075166.
71. Wyrok SN z 24.06.2021 r., II CSKP 88/21, LEX nr 3207710.
72. Postanowienie SN z 29.06.2021 r., II CSK 11/21, LEX nr 3372576.
73. Postanowienie SN z 29.07.2021 r., I CSKP 146/21, LEX nr 3207622.

Orzecznictwo TK

1. Wyrok TK z 15.03.1995 r., K 1/95, OTK 1995, nr 1, poz. 7.
2. Wyrok TK z 5.01.1999 r., K 27/98, OTK 1999, nr 1, poz. 1.
3. Wyrok TK z 22.06.1999 r., K 5/99, OTK 1999, nr 5, poz. 100.
4. Wyrok TK z 28.06.2000 r., K 25/99, OTK 2000/5/14.
5. Wyrok TK z 7.02.2001 r., K 27/00, OTK 2001, nr 2, poz. 29.
6. Wyrok TK z 25.04.2001 r., K 13/01, OTK 2001, nr 4, poz. 81.
7. Wyrok TK z 24.10.2001 r., SK 22/01, OTK 2001, nr 7, poz. 216.
8. Wyrok TK z 4.12.2001 r., SK 18/00, OTK 2001, nr 8, poz. 256.
9. Wyrok TK z 6.03.2002 r., P 7/00, OTK-A 2002, nr 2, poz. 13.

10. Wyrok TK z 3.12.2002 r., P 13/02, OTK-A 2002, nr 7, poz. 90.
11. Wyrok TK z 19.12.2002 r., K 33/02, OTK-A 2002, nr 7, poz. 97.
12. Wyrok TK z 4.11.2003 r., SK 30/02, OTK-A 2003, nr 8, poz. 84
13. Wyrok TK z 11.05.2004 r., K 4/03, OTK-A 2004, nr 5, poz. 41.
14. Wyrok TK z 30.11.2004 r., SK 31/04, OTK-A 2004, nr 10, poz. 110.
15. Wyrok TK z 27.12.2004 r., SK 35/02, OTK-A 2004, nr 11, poz. 119.
16. Wyrok TK z 9.10.2007 r., SK 70/06, OTK-A 2007, nr 9, poz. 103.
17. Wyrok TK z 16.10.2007 r., SK 63/06, OTK-A 2007, nr 9, poz. 105.
18. Wyrok TK z 15.12.2008 r., P 57/07, OTK-A 2008, nr 10, poz. 178.
19. Wyrok TK z 10.03.2009 r., P 80/08, OTK-A 2009, nr 3, poz. 26.
20. Wyrok TK z 7.07.2009 r., SK 49/06, OTK-A 2009, nr 7, poz. 106.
21. Wyrok TK z 21.07.2010 r., SK 21/08, OTK-A 2010, nr 6, poz. 62.
22. Postanowienie TK z 29.11.2010 r., P 45/09, OTK-A 2010, nr 9, poz. 125.
23. Wyrok TK z 29.05.2012 r., SK 17/09, OTK-A 2012, nr 5, poz. 53.
24. Wyrok TK z 12.05.2015 r., P 46/13, OTK-A 2015, nr 5, poz. 62.
25. Postanowienie TK z 4.12.2015 r., Ts 118/15, OTK-B 2016, poz. 285.
26. Wyrok TK z 13.12.2017 r., SK 48/15, OTK-A 2018, nr 2.

Orzecznictwo sądów administracyjnych

1. Wyrok NSA w Warszawie z 22.02.1984 r., I SA 1748/83, LEX nr 1689510.
2. Wyrok NSA w Warszawie z 8.06.1992 r., III SA 241/92, ONSA 1993, nr 1, poz. 19.
3. Wyrok NSA w Warszawie z 21.04.1994 r., II SA 451/93, ONSA 1995, nr 2, poz. 78.
4. Wyrok NSA w Gdańsku z 26.05.1994 r., SA/Gd 481/94, POP 1994, nr 6, s. 106.
5. Wyrok NSA w Łodzi z 6.07.1994 r., SA/Ł 1024/94, LEX nr 2225115.
6. Wyrok NSA z 21.10.1994 r., SA/Wr 895/94, POP 1996, nr 3, poz. 81.
7. Wyrok NSA w Gdańsku z 15.06.2000 r., I SA/Gd 606/98, LEX nr 44388.
8. Uchwała NSA z 4.06.2001 r., FPK 5/01, ONSA 2001, nr 4, poz. 160.
9. Wyrok NSA w Gdańsku z 26.09.2001 r., I SA/Gd 395/99, LEX nr 53845.
10. Uchwała NSA z 20.05.2002 r., OPK 20/02, ONSA 2003, nr 1, poz. 11.
11. Wyrok NSA z 29.05.2002 r., III SA 2602/00, MoPod. 2002, nr 10, s. 39.

12. Wyrok NSA w Szczecinie z 24.07.2002 r., SA/Sz 1508/01, Glosa 2003, nr 3, s. 34.
13. Wyrok NSA z 9.09.2004 r., FSK 425/04, LEX nr 552029.
14. Wyrok NSA z 15.02.2005 r., FSK 1406/04, LEX nr 163846.
15. Wyrok NSA z 22.07.2005 r., I FSK 83/05, LEX nr 173046.
16. Wyrok NSA z 4.01.2006 r., I FSK 420/05, LEX nr 187487.
17. Wyrok NSA z 20.04.2006 r., I FSK 878/05, LEX nr 2211315.
18. Wyrok NSA z 20.04.2006 r., I FSK 1061/05, LEX nr 2211314.
19. Wyrok NSA z 9.05.2006 r., I FSK 883/05, LEX nr 2211195.
20. Wyrok NSA z 9.05.2006 r., I FSK 1034/05, LEX nr 282615.
21. Wyrok NSA z 11.01.2007 r., I FSK 464/06, LEX nr 285047.
22. Wyrok NSA z 6.02.2008 r., II FSK 1671/06, ONSAiWSA 2009, nr 1, poz. 7.
23. Wyrok NSA z 3.03.2008 r., I FSK 220/07, LEX nr 465773.
24. Wyrok WSA w Szczecinie z 9.07.2008 r., I SA/Sz 195/08, LEX nr 482462.
25. Wyrok NSA z 26.11.2008 r., I FSK 1620/07, LEX nr 531031.
26. Wyrok NSA z 4.12.2008 r., I FSK 1392/07, LEX nr 515606.
27. Wyrok NSA z 20.01.2009 r., I FSK 1947/08, LEX nr 512520.
28. Uchwała NSA z 13.07.2009 r., I FPS 4/09, ONSAiWSA 2009, nr 6, poz. 102.
29. Wyrok NSA z 6.08.2009 r., I FSK 871/08, LEX nr 552189.
30. Postanowienie NSA z 15.10.2009 r., I FSK 240/08, LEX nr 1028098.
31. Wyrok NSA z 5.11.2009 r., II FSK 2194/08, ONSAiWSA 2010, nr 6, poz. 126.
32. Wyrok NSA z 10.03.2010 r., II FSK 1766/08, LEX nr 611769.
33. Wyrok NSA z 21.12.2010 r., I GSK 54/10, LEX nr 819202.
34. Uchwała NSA z 17.01.2011 r., II FPS 2/10, ONSAiWSA 2011/2/25.
35. Postanowienie NSA z 3.02.2011 r., I GSK 262/10, POP 2011, nr 3, s. 255–260.
36. Uchwała NSA z 22.06.2011 r., I GPS 1/11, ONSAiWSA 2011, nr 5, poz. 93.
37. Wyrok NSA z 27.10.2011 r., I FSK 1680/10, LEX nr 1033966.
38. Wyrok WSA w Warszawie z 16.11.2011 r., VIII SA/Wa 630/11, LEX nr 1133320.
39. Wyrok WSA w Warszawie z 16.11.2011 r., VIII SA/Wa 642/11, LEX nr 1133323.
40. Wyrok NSA z 15.12.2011 r., II GSK 1332/10, LEX nr 1151639.
41. Wyrok WSA w Gliwicach z 19.04.2012 r., III SA/Gl 1577/11, LEX nr 1420914.
42. Uchwała NSA z 25.06.2012 r., II FPS 2/12, ONSAiWSA 2012, nr 5, poz. 77.

43. Wyrok NSA z 11.07.2012 r., II FSK 24/11, LEX nr 1225648.
44. Wyrok NSA z 9.08.2012 r., II FSK 116/11, POP 2013, nr 1, s. 43–47.
45. Wyrok NSA z 9.11.2012 r., II FSK 612/11, LEX nr 1244369.
46. Wyrok NSA z 8.01.2013 r., I FSK 271/12, LEX nr 1269506.
47. Wyrok NSA z 28.02.2013 r., II FSK 1320/11, LEX nr 1311140.
48. Wyrok NSA z 12.04.2013 r., II OSK 2417/11, LEX nr 1337368.
49. Wyrok WSA we Wrocławiu z 7.05.2013 r., I SA/Wr 303/13, LEX nr 1330314.
50. Wyrok WSA w Opolu z 21.08.2013 r., I SA/Op 296/13, LEX nr 1373255.
51. Wyrok NSA z 20.03.2014 r., II FSK 884/12, LEX nr 1438472.
52. Wyrok NSA z 2.04.2014 r., II FSK 2671/13, LEX nr 1485432.
53. Wyrok NSA z 22.10.2014 r., II FSK 457/14, LEX nr 1537519.
54. Uchwała NSA z 22.06.2015 r., II FPS 3/15, ONSAiWSA 2016, nr 3, poz. 34.
55. Uchwała NSA z 22.06.2015 r., II FPS 1/15, ONSAiWSA 2015, nr 6, poz. 101.
56. Wyrok NSA z 25.09.2015 r., I FSK 596/14, LEX nr 1985436.
57. Postanowienie NSA z 16.10.2015 r., I OSK 1992/14, LEX nr 1975884.
58. Wyrok NSA z 18.12.2015 r., I FSK 1168/15, LEX nr 1999834.
59. Wyrok SN z 27.01.2016 r., II CSK 149/15, LEX nr 2010213.
60. Wyrok NSA z 29.01.2016 r., II FSK 3361/13, LEX nr 2033648.
61. Wyrok NSA z 13.04.2016 r., I GSK 1117/14, LEX nr 2063972.
62. Wyrok WSA w Warszawie z 5.07.2016 r., I SA/Wa 2173/15, LEX nr 2137239
63. Uchwała NSA z 6.06.2016 r., II FPS 2/16, ONSAiWSA 2016, nr 6, poz. 87.
64. Wyrok WSA w Krakowie z 7.06.2016 r., III SA/Kr 1413/15, LEX nr 2069090.
65. Wyrok WSA w Warszawie z 5.07.2016 r., I SA/Wa 2173/15, LEX nr 2137239.
66. Wyrok NSA z 27.04.2017 r., II FSK 828/15, LEX nr 2283037.
67. Wyrok NSA z 16.05.2017 r., I FSK 1689/15, LEX nr 2307464.
68. Wyrok WSA w Gdańsku z 16.05.2017 r., I SA/Gd 162/17, LEX nr 2299690.
69. Wyrok NSA z 1.06.2017 r., II FSK 1208/15, LEX nr 2328743.
70. Wyrok NSA z 15.09.2017 r., I GSK 1265/15, LEX nr 2374119.
71. Wyrok NSA z 19.12.2017 r., II FSK 3333/15, LEX nr 2424528.
72. Wyrok NSA z 19.12.2017 r., II FSK 771/16, ONSAiWSA 2019, nr 3, poz. 43.
73. Wyrok WSA Gdańsku z 28.02.2018 r., I SA/Gd 2/18, LEX nr 2460878.

74. Wyrok WSA w Gliwicach z 1.03.2018 r., I SA/GI 1221/17, LEX nr 2464208.
75. Wyrok NSA z 4.04.2018 r., II FSK 2304/17, LEX nr 2483906.
76. Wyrok NSA z 10.04.2018 r., II FSK 998/16, LEX nr 2494690.
77. Wyrok NSA z 10.04.2018 r., I GSK 529/16, LEX nr 2497196.
78. Wyrok NSA z 3.07.2018 r., II FSK 418/17, LEX nr 2534727.
79. Wyrok NSA z 10.07.2018 r., II FSK 1864/16, LEX nr 2537272.
80. Wyrok NSA z 13.09.2018 r., I GSK 177/15, LEX nr 2578079.
81. Wyrok NSA z 14.09.2018 r., I GSK 190/15, LEX nr 2578066.
82. Wyrok NSA z 14.09.2018 r., I GSK 197/15, LEX nr 2578071.
83. Wyrok NSA z 20.09.2018 r., I GSK 589/15, LEX nr 2579497.
84. Wyrok NSA z 26.09.2018 r., I GSK 231/15, LEX nr 2573168.
85. Wyrok NSA z 27.09.2018 r., I FSK 1753/16, LEX nr 2587687.
86. Wyrok NSA z 17.04.2019 r., I FSK 589/17, LEX nr 2702553.
87. Wyrok NSA z 10.05.2019 r., I GSK 679/17, LEX nr 2682093.
88. Wyrok WSA we Wrocławiu z 19.06.2019 r., I SA/Wr 231/19, LEX nr 2722215.
89. Wyrok NSA z 18.12.2019 r., I FSK 1849/16, LEX nr 2771715.
90. Wyrok NSA z 21.01.2020 r., I FSK 1844/16, LEX nr 2825376.
91. Wyrok WSA w Kielcach z 12.02.2020 r., II SA/Ke 31/20, LEX nr 2786125.
92. Wyrok NSA z 4.03.2020 r., II FSK 3079/17, LEX nr 3041241.
93. Wyrok WSA w Bydgoszczy z 4.03.2020 r., I SA/Bd 28/20, LEX nr 2945525.
94. Wyrok WSA w Rzeszowie z 4.06.2020 r., I SA/Rz 263/20, LEX nr 3021653.
95. Wyrok NSA z 30.07.2020 r., I FSK 42/20, LEX nr 3071678.
96. Postanowienie WSA w Warszawie z 8.12.2020 r., III SA/Wa 1080/20, LEX nr 3220352.
97. Wyrok NSA z 11.12.2020 r., II FSK 2263/18, LEX nr 311620.
98. Wyrok NSA z 15.12.2020 r., II FSK 2306/18, LEX nr 3124522.
99. Wyrok NSA z 20.01.2021 r., I GSK 1543/20, LEX nr 3146035.
100. Wyrok WSA w Krakowie z 26.01.2021 r., I SA/Kr 1179/20, LEX nr 3121114.
101. Wyrok NSA z 4.03.2021 r., II FSK 2958/18, LEX nr 3242887.
102. Wyrok NSA z 20.05.2021 r., I FSK 360/21, LEX nr 3194731.
103. Wyrok NSA z 20.05.2021 r., I FSK 332/21, LEX nr 3194756.

104. Wyrok NSA z 20.05.2021 r., I FSK 51/21, LEX nr 3211997.
105. Wyrok NSA z 2.06.2021 r., I GSK 1774/20, LEX nr 3199506.
106. Wyrok NSA z 2.06.2021 r., I GSK 1691/20, LEX nr 3210620.
107. Wyrok NSA z 9.06.2021 r., I GSK 1755/20, LEX nr 3210601.
108. Wyrok WSA w Lublinie z 9.06.2021 r., I SA/Lu 192/21, LEX nr 3197325.
109. Wyrok NSA z 9.06.2021 r., I GSK 1755/20, LEX nr 3210601.
110. Wyrok NSA z 16.06.2021 r., I GSK 1756/20, LEX nr 3210473.
111. Wyrok NSA z 28.09.2021 r., II GSK 805/21, LEX nr 3252645.
112. Wyrok WSA w Warszawie z 12.10.2021 r., III SA/Wa 694/21, LEX nr 3267759.
113. Wyrok NSA z 26.10.2021 r., II FSK 823/21, LEX nr 3256459.
114. Wyrok NSA z 26.10.2021 r., II FSK 979/21, LEX nr 3256462.
115. Wyrok NSA z 5.11.2021 r., III OSK 4123/21, LEX nr 3309190.
116. Wyrok NSA z 18.11.2021 r., I FSK 432/18, LEX nr 3309056.
117. Wyrok WSA w Krakowie z 26.11.2021 r., III SA/Kr 1137/21, LEX nr 3271463.
118. Wyrok NSA z 12.01.2022 r., II FSK 1163/21, LEX nr 3325747.
119. Wyrok WSA w Krakowie z 17.01.2022 r., III SA/Kr 1119/21, LEX nr 3289984.
120. Wyrok NSA z 18.01.2022 r., II FSK 952/19, LEX nr 3316034.
121. Wyrok NSA z 17.02.2022 r., II FSK 1379/19, LEX nr 3338387.
122. Wyrok NSA z 1.03.2022 r., II FSK 1461/21, LEX nr 3339752.
123. Wyrok WSA w Krakowie z 20.04.2022 r., I SA/Kr 708/21, LEX nr 3448573.
124. Wyrok NSA z 8.06.2022 r., II FSK 2766/19, LEX nr 3396152.
125. Wyrok NSA z 22.06.2022 r., II OSK 1075/21, LEX nr 3362039.
126. Postanowienie NSA z 23.06.2022 r., I FSK 1225/18, LEX nr 3400842.
127. Wyrok NSA z 12.07.2022 r., I GSK 2218/19, LEX nr 3398112.
128. Wyrok NSA z 12.07.2022 r., I GSK 2223/19, LEX nr 3385671.
129. Wyrok NSA z 29.07.2022 r., I GSK 2991/18, LEX nr 3403760.
130. Wyrok NSA z 14.09.2022 r., III FSK 723/22, LEX nr 3486788.
131. Wyrok NSA z 19.10.2022 r., III FSK 2230/21, LEX nr 3451886.
132. Uchwała NSA z 7.11.2022 r., III OPS 1/22, LEX nr 3429156.
133. Wyrok WSA w Poznaniu z 8.11.2022 r., I SA/Po 408/22, LEX nr 3438412.
134. Wyrok WSA w Warszawie z 18.01.2023 r., III SA/Wa 1413/22.

135. Wyrok NSA z 9.02.2023 r., II FSK 1234/22, LEX nr 3507879.
136. Wyrok WSA w Warszawie z 9.03.2023 r., III SA/Wa 42/23, LEX nr 3627150.

Orzecznictwo sądów powszechnych

1. Wyrok SOKIK w Warszawie z 19.05.2005 r., XVII Ama 11/04, LEX nr 156800.
2. Wyrok SA w Poznaniu z 18.01.2011 r., I ACa 1011/10, LEX nr 898626.
3. Wyrok SA w Katowicach z 24.01.2013 r., V ACa 678/12, LEX nr 1282592.
4. Wyrok SA we Wrocławiu z 19.02.2013 r., I ACa 1423/12, LEX nr 1313458.
5. Wyrok SA w Warszawie z 6.06.2013 r., III APa 73/12, LEX nr 1386254.
6. Wyrok SO w Piotrkowie Trybunalskim z 10.12.2013 r., V Pa 170/13, LEX nr 1721662.
7. Wyrok SO w Łodzi z 9.06.2014 r., X GC 64/14, LEX nr 2126420.
8. Wyrok SA w Łodzi z 3.12.2014 r., I ACa 1319/14, LEX nr 1656849.
9. Wyrok SA w Warszawie z 9.01.2015 r., I ACa 988/14, LEX nr 1711599.
10. Wyrok SA w Warszawie z 8.12.2015 r., I ACa 460/15, LEX nr 1954609.
11. Wyrok SA w Szczecinie z 16.02.2017 r., I ACa 876/16, LEX nr 2292461.
12. Wyrok SA w Białymstoku z 21.04.2017 r., I ACa 957/16, LEX nr 2300210.
13. Wyrok SA w Warszawie z 27.07.2017 r., VI ACa 726/17, LEX nr 2516042.
14. Wyrok SA w Białymstoku z 21.09.2018 r., I AGa 122/18, LEX nr 2574888.
15. Wyrok SA w Katowicach z 17.11.2020 r., I ACa 358/19, LEX nr 3120058.
16. Wyrok SA w Warszawie z 17.12.2020 r., V ACa 438/20, LEX nr 3361496.

Orzecznictwo TSUE

1. Wyrok TS z 27.02.1980 r., Hans Just I/S przeciwko Danish Ministry for Fiscal Affairs, C-68/79.
2. Wyrok TS z 27.03.1980 r. Amministrazione delle finanze dello Stato przeciwko Denkavit Italiana Srl., C-61/79.
3. Wyrok TS z 9.11.1983 r., Amministrazione delle Finanze dello Stato przeciwko SpA San Giorgio, C-199/82.
4. Wyrok TS z 14.01.1997 r., Comateb, C-192/95.

5. Wyrok TS z 28.05.1998 r., Postępowanie karne przeciwko John Charles Goodwin i Edward Thomas Unstead, C-3/97.
6. Wyrok TS z 2.10.2003 r., Weber's Wine World Handels-GmbH vs Abgabenberufungskommission Wien, LEX nr 193190.
7. Wyrok TS z 15.03.2007 r., Warunki zwrotu podatku VAT nienależnie zapłaconego na rzecz podatników niemających siedziby na terytorium kraju, C-35/05, ZOTSiS 2007, nr 3B, poz. I-2425.
8. Wyrok TS z 10.04.2008 r., Bezpodstawne wzbogacenie jako podstawa do odmowy zwrotu podatku pobranego z naruszeniem przepisów wspólnotowych. Bezpośrednia skuteczność przepisów prawa wspólnotowego, C-309/06, ZOTSiS 2008, nr 4A, poz. I-2283.
9. Wyrok TS z 15.09.2011 r., Prawo do odliczenia od zaliczki, do której zapłaty spółka dominująca jest zobowiązana przy wypłacie swoim akcjonariuszom dywidend wypłaconych przez jej spółki zależne, uzależnione od miejsca siedziby spółki dominującej a swobody przedsiębiorczości i przepływu kapitału, C-310/09, ZOTSiS 2011, nr 8–9A poz. I-8115–8183.
10. Wyrok TS z 20.10.2011 r., Danfoss A/S, C-94/10, ZOTSiS 2011, nr 10A, poz. I-9963–10001.
11. Wyrok TS z 7.11.2013 r., Tulică i Plavoşin, C-249/12, ZOTSiS 2013, nr 11, poz. I-72.
12. Wyroki TS C-331/85, C- 376/85; C-378/85, Bianco i Girard.

Inne

1. Opinia Rzecznika Generalnego Mancini z 27.09.1983 r., do sprawy Amministrazione delle Finanze dello Stato vs SpA San Giorgio (C-199/82).
2. Ostrzeżenie MF przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem spółek zagranicznych z uwagi na przepisy dotyczące tzw. miejsca zarządu, 12.06.2017 r., https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/wiadomosci/ostrezenia-i-wyjasnienia-podatkowe/-/asset_publisher/M1vU/content/ostrezenie-mf-przed-optymalizacja-podatkowa-z-wykorzystaniem-spolek-zagranicznych-z-uwagi-na-przepisy-dotyczace-tzw-miejsca-zarzadu?redirect=https%3A%2F%2Fmf-

arch2.mf.gov.pl%2Fweb%2Fbip%2Fministerstwo-finansow%2Fwiadomosci%2Fostrzezenia-i-wyjasnienia-podatkowe%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_M1vU%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1 (dostęp: 11.05.2024 r.).

3. Ostrzeżenie MF przed optymalizacją podatkową FIZ z wykorzystaniem obligacji, 12.06.2017 r., https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/wiadomosci/ostrzezenia-i-wyjasnienia-podatkowe/-/asset_publisher/M1vU/content/ostrzezenie-mf-przed-optymalizacja-podatkowa-fiz-z-wykorzystaniem-obligacji?redirect=https%3A%2F%2Fmf-arch2.mf.gov.pl%2Fweb%2Fbip%2Fministerstwo-finansow%2Fwiadomosci%2Fostrzezenia-i-wyjasnienia-podatkowe%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_M1vU%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1%26_101_INSTANCE_M1vU_advancedSearch%3Dfalse%26_101_INSTANCE_M1vU_keywords%3D%26_101_INSTANCE_M1vU_delta%3D20%26_101_INSTANCE_M1vU_cur%3D2%26_101_INSTANCE_M1vU_andOperator%3Dtrue#p_p_id_101_INSTANCE_M1vU_ (dostęp: 11.05.2024 r.).
4. Rządowy projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, VIII kadencja, druk sejm. nr 3517.
5. Uchwała Rady do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania 1/2020 z 2.03.2020 r., motyw 57.
6. Uzasadnienie do projektu o zmianie ustawy –Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z projektami aktów wykonawczych (druk nr 3462).
7. Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 367).