

Problem nadpłaty podatku w przypadku przeniesienia własności rzeczy lub innego prawa majątkowego na poczet zaległości podatkowej

The problem of overpayment of tax in the case of transfer of property or other right to property for tax arrears

dr hab. Maciej Ślifirczyk

Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, ORCID: 0000-0003-0878-0315

Streszczenie

Kwestia dopuszczalności zastosowania przepisów o nadpłacie podatku w przypadku przeniesienia własności rzeczy lub innego prawa majątkowego na poczet zaległości podatkowej, która okazała się nieistniejąca lub istniejąca w mniejszym zakresie, niż zakładano, jest przedmiotem rozbieżnego orzecznictwa sądów administracyjnych oraz wypowiedzi doktryny. W artykule przeanalizowano najnowszą linię orzeczniczą opowiadającą się za zastosowaniem wspomnianych przepisów. Omówiono słabości argumentacji zawartej w uzasadnieniach wyroków oraz konsekwencje prezentowanego w nich stanowiska. Autor opowiada się za poglądem, że nieistnienie zaległości podatkowej w zakładanej wysokości skutkuje upadkiem kauzy (przyczyny) umowy zawieranej na podstawie art. 66 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹, a w rezultacie co do zasady nieważnością dokonanego przeniesienia własności rzeczy lub prawa. Z tej racji nie ma jego zdaniem podstaw do stosowania przepisów dotyczących nadpłaty podatku.

Słowa kluczowe: nadpłata, zaległość podatkowa, wygasanie zobowiązań podatkowych, przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych na poczet zaległości podatkowej, kauzalność

Abstract

The question of the admissibility of the application of the provisions on the overpayment of tax in the case of a transfer of property or another property right against a tax arrears that turned out to be non-existent or existing to a lesser extent than assumed is the subject of divergent jurisprudence of administrative courts and statements of doctrine. The article analyses the recent line of jurisprudence in favour of the application of the said provisions. It discusses the weaknesses of the argumentation contained in the justifications of the judgments and the consequences of the position presented therein. The author advocates the view that the non-existence of a tax arrears in the assumed amount results in the collapse of the causality (cause) of a contract concluded pursuant to Article 66 of the Act of 29 August 1997. - Tax Ordinance, and as a result, in principle, the invalidity of the made transfer of property or right. For this reason, in his opinion, there are no grounds for the application of the provisions on overpayment of tax.

Keywords: overpayment, tax arrears, extinguishment of tax obligations, transfer of property or property rights for tax arrears, causality

1. WPROWADZENIE

Przeniesienie rzeczy lub innego prawa majątkowego na poczet zaległości podatkowej jest jedną z form wygasania zobowiązań podatkowych, wykorzystywaną zwłaszcza chętnie w odniesieniu do zaległości podatkowych stanowiących dochód jednostek samorządu terytorialnego. Biorąc pod uwagę, że – z różnych powodów – zakładana wysokość zobowiązania podatkowego, którego dotyczy wspomniana zaległość, może się okazać inna niż ostatecznie stwierdzona, pojawia się ciekawy problem ewentualnej nadpłaty podatku, która mogłaby wystąpić w takiej sytuacji. Kwestia ta jest nie

tylko intrygującym problemem teoretycznym, ma ona również bardzo poważne znaczenie praktyczne i była przedmiotem rozbieżnego orzecznictwa sądów administracyjnych. Z podanych względów uzasadnione jest przeanalizowanie tego zagadnienia i wskazanie właściwego kierunku rozstrzygnięcia zarysowanego problemu.

2. EWOLUCJA STANOWISKA SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Istotnym wyrokiem wyznaczającym w praktyce sposób rozstrzygnięcia analizowanej kwestii był wyrok Naczelnego Sądu

Administracyjnego (dalej: NSA) z dnia 1 września 2010 r.² W stanie faktycznym tej sprawy doszło do przeniesienia własności nieruchomości umową notarialną z dnia 25 czerwca 2001 r. na poczet zaległości podatkowych w podatku od nieruchomości. NSA uznał, że: „Istnienie nadpłaty uzależnione jest [...] od dokonania zapłaty podatku lub jego pobrania. W stanie prawnym, którego dotyczy sprawa, przepisy Ordynacji podatkowej przewidywały dziewięć sposobów wygaśnięcia zobowiązań podatkowych (art. 59 § 1 pkt 1-9 OP) różniących się od siebie i niepozwalających na utożsamienie zapłaty podatku z jego potrąceniem czy przeniesieniem własności rzeczy i innych praw w zamian za zaległości podatkowe. [...]”

W analizowanych regulacjach ustawodawca nieprzypadkowo używa różnych pojęć, wiążąc z nimi określone procedury i skutki materialnoprawne. Przeniesienie własności rzeczy i praw majątkowych, podobnie wprawdzie jak zapłata – powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego (art. 59 § 1 OP), nie jest jednak tożsame z zapłatą podatku lecz przeciwnie – jest innym niż zapłata sposobem uregulowania należności podatkowej. Ustawodawca odmiennie też niż przy zapłacie (lub pobraniu podatku) uregulował tryb weryfikacji innych form realizacji zobowiązania podatkowego.

Przywołane tu przepisy art. 72 OP przewidują jednak tylko dwa przypadki (spośród dziewięciu wymienionych w art. 59 § 1 OP), które dają podstawę do weryfikacji prawidłowości rozliczenia podatku w trybie stwierdzenia nadpłaty. Odpowiadają one wygaśnięciu zobowiązania podatkowego poprzez zapłatę podatku, bądź jego pobranie przez płatnika lub inkasenta (art. 59 § 1 pkt 1 i pkt 2 OP). Ordynacja podatkowa nie przewiduje innych sytuacji stanowiących o wygaśnięciu zobowiązania podatkowego, które dawałyby możliwość ustalania istnienia nadpłaty. [...]

Przy przeniesieniu praw w trybie art. 66 Ordynacji podatkowej, wydawana jest na podstawie art. 66 § 5 OP decyzja stwierdzająca wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, od której przysługuje odwołanie. [...] Wzruszenie tej (ostatecznej) decyzji (o ile zaistniałyby przesłanki do uruchomienia trybu nadzwyczajnego) stwarzałoby prawną możliwość weryfikacji przyjętego w sprawie rozliczenia³.

Powyżej przedstawione stanowisko było podzielane w późniejszym orzecznictwie. Przykładem może być wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Olsztynie z dnia 28 kwietnia 2016 r.⁴, w którym w istocie powielono wypowiedź NSA.

Istotna zmiana stanowiska nastąpiła w wyroku z dnia 5 lipca 2018 r.⁵, w którym NSA odstąpił od wyżej zaprezentowanego poglądu. Sąd stwierdził natomiast, że „w najbardziej syntetycznym ujęciu (w art. 72 § 1 pkt 1 O.p.) można przyjąć, że nadpłata powstaje wtedy, gdy podatnik spełnia nieistniejące zobowiązanie podatkowe lub istniejące zobowiązanie spełnia w wysokości przekraczającej określony prawem obowiązek. Najistotniejszą cechą nadpłaty jest więc nieuzasadnione prawnie przysporzenie budżetu Skarbu Państwa (gminy, powiatu, województwa) kosztem majątku podatnika. [...]”

Z tego punktu widzenia nadpłata może powstać tylko w przypadku efektywnych form wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, bowiem tylko wtedy budżet beneficjenta podatku może uzyskać przysporzenie nienależne (bez podstawy prawnej).

[...] Charakter, a przede wszystkim skutek opisanych czynności pozwala na przyjęcie, że świadczenie w naturze jest szczególną formą zapłaty.

[...] Skoro przeniesienie własności rzeczy lub prawa majątkowego jako efektywne wykonanie zobowiązania podatkowego powoduje uszczuplenie majątku podatnika z jednoczesnym przysporzeniem budżetu podmiotu uprawnionego do podatku, w przypadku, gdy zobowiązanie podatkowe nie istnieje lub istnieje w mniejszej wysokości, niż przyjęto to w rozliczeniu wartości przewłaszczonej rzeczy lub prawa, prowadzi to, z jednej strony, do uszczuplenia majątku podatnika bez podstawy prawnej oraz, z drugiej strony, do nienależnego przysporzenia budżetu beneficjenta podatku. Jest to więc sytuacja odpowiadająca definicji nadpłaty. Postępowanie mające na celu stwierdzenie nadpłaty oraz jej podatkowe rozliczenie (zwrot lub zaliczenie na poczet innych zaległości lub zobowiązań podatkowych) i w takim przypadku powinno więc być przeprowadzone zgodnie z regułami przewidzianymi dla przypadku nienależnej zapłaty, nienależnego pobrania lub niezasadnego przymusowego ściągnięcia podatku, a nie w odrębnym, szczególnym trybie, wymagającym uchylecia decyzji stwierdzającej wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, bowiem są to sytuacje tożsame pod względem cech istotnych nadpłaty⁶.

Pogląd ten został podzielony w orzecznictwie WSA. WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 29 maja 2019 r.⁷ rozwinął argumentację, powołując także argumenty natury konstytucyjnej. Uznał bowiem, że zanegowanie możliwości dochodzenia stwierdzenia nadpłaty ze względu na sposób wygaśnięcia zobowiązania podatkowego przez przeniesienie własności rzeczy lub innego prawa majątkowego może co najmniej potencjalnie naruszać zasadę równości wobec prawa wynikającą z art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁸ Zdaniem Sądu ten sposób wygaśnięcia zobowiązania podatkowego charakteryzuje się w równym stopniu cechą istotną w postaci przesunięcia majątkowego na niekorzyść podatnika, jak wygaśnięcie takiego zobowiązania przez zapłatę lub pobór podatku.

Jak stwierdził WSA w Poznaniu: „[...] przy wykładni art. 72 § 1 pkt 1 O.p. nie można poprzestawać jedynie na wykładni językowej. Należy kierować się także wartościami konstytucyjnymi w tym m.in. zasadą równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji RP) oraz zasadą równej dla wszystkich ochrony własności i praw majątkowych (art. 64 ust. 2 Konstytucji RP). Trybunał Konstytucyjny również w wyroku z 21 lipca 2010 r., SK 21/08 wskazał, że w doktrynie prawa podatkowego uznaje się, że nadpłata jest nienależnym świadczeniem publiczno-prawnym spełnionym w związku z realizacją zobowiązaniegowo stosunku prawnego.

W ujęciu tym mieszczą się wszystkie sytuacje dotyczące podatnika świadczącego na rzecz organu podatkowego bez podstawy prawnej. [...] W omawianym orzeczeniu Trybunał wskazał również, że w jego orzecznictwie można uznać za utrwalony pogląd, że z nakazu ochrony własności oraz innych praw majątkowych statuowanego w art. 64 ust. 1 wynikają określone obowiązki dla ustawodawcy zwykłego: obowiązek pozytywny – stanowienia przepisów i procedur udzielających ochrony prawnej prawom majątkowym oraz obowiązek negatywny – powstrzymywania się od regulacji, które owe prawa

mogłyby pozbawiać ochrony prawnej lub też ochronę tę ograniczać. Ochrona zapewniana majątkowym prawom podmiotowym musi być ponadto realna. Punktem odniesienia (kryterium weryfikacji tej cechy) musi być skuteczność realizacji określonego prawa podmiotowego w konkretnym otoczeniu systemowym, w którym ono funkcjonuje.

W ocenie sądu realizacja konstytucyjnego nakazu ochrony własności oraz innych praw majątkowych wymaga przyjęcia, że pod pojęciem zapłaconego podatku, o którym mowa w art. 72 § 1 pkt 1 O.p. należy rozumieć wszelkie działania, które na gruncie Ordynacji podatkowej skutkują efektywnym wygaśnięciem zobowiązania podatkowego⁹.

Konkludując, WSA w Poznaniu uznał, że przeciwny pogląd prowadziłby do naruszenia art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP.

Podobną argumentację, odwołującą się do regulacji konstytucyjnych, zaprezentował także WSA w Bydgoszczy w wyroku z dnia 5 lutego 2020 r.¹⁰ Warto przy tym zauważyć, że przywołane poglądy mają głębszą genezę, sięgającą jeszcze okresu sprzed wydania przez NSA ww. wyroku z dnia 5 lipca 2018 r. Były bowiem prezentowane przez WSA w Poznaniu już w wyroku z dnia 14 grudnia 2016 r.¹¹ Przedstawione stanowisko spotkało się także z aprobatą niektórych przedstawicieli doktryny¹².

3. KRYTYKA ARGUMENTACJI PREZENTOWANEJ W AKTUALNYM STANOWISKU SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Poszukując rozwiązania zarysowanego na wstępie problemu należy odnieść się do wyżej przywołanych poglądów zaprezentowanych w orzecznictwie. Jest to niezbędne, gdyż te stwierdzenia nie zawsze są wystarczająco precyzyjne i wolne od kontrowersji. Dotyczy to zwłaszcza wyroków z drugiej grupy, opowiadających się za szerokim zastosowaniem instytucji nadpłaty podatku. Ich fundamentem jest z jednej strony odpowiednie rozumienie nadpłaty, z drugiej natomiast – przekonanie o zasadniczej równorzędności, z omawianego punktu widzenia, efektywnych sposobów wygasania zobowiązań podatkowych. Fundamenty te nie są jednak tak oczywiste, jak mogłoby to wynikać z treści uzasadnień powołanych orzeczeń.

Zacznijmy od wyjaśnienia pojęcia nadpłaty podatku. Do jego konstytutywnych elementów zaliczyć można wystąpienie pewnego przesunięcia majątkowego (czy też – jak to ujmuje NSA w uzasadnieniu wyroku z dnia 5 lipca 2018 r. – przysporzenia) oraz brak podstawy normatywnej uzasadniającej to przesunięcie. W przypadku wystąpienia tych elementów można mówić o nadpłacie, ale nie będzie to jeszcze nadpłata w sensie zdarzenia prawnego, lecz opis czy też ocena pewnej sytuacji prawnej. Niewątpliwie jednak w przywołanym orzecznictwie chodzi o odniesienie do nadpłaty nie jako jedynie pewnej oceny sytuacji, ale do nadpłaty jako stanu faktycznego generującego określone konsekwencje prawne, a więc do nadpłaty będącej zdarzeniem prawnym. Taka kwalifikacja, poza spełnieniem opisanych już warunków, wymaga zatem istnienia normy prawnej¹³, która z łącznym spełnieniem ww. warunków wiąże określone skutki prawne¹⁴. Zasadniczy problem polega na tym, że przepisy nie kreują w prosty sposób takiej normy w przypadku, w którym doszło do przenie-

sienia własności rzeczy lub innych praw majątkowych na poczet zaległości podatkowych, które okazały się następnie mniejsze, niż zakładano, lub w ogóle nieistniejące. Art. 72 § 1 o.p. odnosi się bowiem bezpośrednio jedynie do zapłaty podatku i poboru podatku przez płatnika.

Powyższy problem w omawianych orzeczeniach próbuje się rozwiązać przez szerokie ujmowanie pojęcia zapłaty podatku, uzasadniane jednocześnie racjami, które zdaniem składów orzekających mają stać za instytucją nadpłaty. Argumentacja ta wzmacniana jest odwołaniem do Konstytucji RP. Towarzyszy temu jednak pewne zamieszanie terminologiczne. NSA w wyroku z dnia 5 lipca 2018 r. właściwie zrównał ze sobą pojęcia zapłaty podatku, wykonania zobowiązania podatkowego i efektywnego wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Uznał nawet, że „świadczanie w naturze jest szczególną formą zapłaty”¹⁵. Przede wszystkim zauważyć trzeba, że takie dość swobodne podchodzenie do siatki terminologicznej przyjętej przez ustawodawcę nie jest właściwe. „Zapłata podatku”, „wykonanie zobowiązania podatkowego” i „wygaśnięcie zobowiązania podatkowego” to terminy prawne o właściwym sobie znaczeniu¹⁶. Choć istotnie różnią się niekiedy zapłatę *sensu stricto* i zapłatę *sensu largo*¹⁷, to łatwo zauważyć, że stanowisko zaprezentowane w wyroku NSA z dnia 5 lipca 2018 r. może na gruncie art. 72 § 1 pkt 1 o.p. budzić wątpliwości. Gdyby bowiem ustawodawca szeroko rozumiał odniesienie do zapłaty w tej regulacji prawnej, zbyteczne byłoby odrębne wskazywanie w art. 72 § 1 pkt 2 tej ustawy poboru podatku. Pobór podatku to instytucja dużo bliższa zapłacie niż wykonanie zobowiązania podatkowego w formie niepieniężnej¹⁸.

Za uznaniem, że „zapłata podatku” obejmuje także przeniesienie własności rzeczy i innych praw majątkowych na poczet zaległości podatkowej, musiałyby przemawiać zatem równie istotne racje funkcjonalne, jak te, które stoją za zrównaniem zapłaty podatku i ściągnięcia kwoty podatku na drodze egzekucji¹⁹. Nie można tego całkowicie wykluczyć, wspomniane objęcie terminem „zapłata podatku” także przymusowej realizacji zobowiązania podatkowego może bowiem prowadzić do wniosku, że dotyczy to m.in. niepieniężnej formy zaspokojenia wierzyciela podatkowego, wymienionej w art. 59 § 1 pkt 7 o.p. Taka konstatacja wydaje się łatwo prowadzić do podobnego traktowania przeniesienia własności rzeczy lub innych praw majątkowych, przewidzianego w art. 66 o.p. Trzeba jednak mieć na uwadze, że racje funkcjonalne, które tak istotnie wpływają na odpowiednie zakwalifikowanie rezultatów działań egzekucyjnych, wiążą się z tym, że działania te są jednostronnie podejmowane przez podmiot, który z reguły jest ich beneficjentem. Taka sytuacja nie występuje w przypadku zastosowania instytucji z art. 66 o.p.

Czy powyższą kwestię przesądzić może odwołanie do regulacji konstytucyjnych? Sprawa nie wydaje się taka prosta. Wbrew temu, co sugerują ww. wyroki WSA, nie jest wcale oczywiste, że zapłata podatku i przeniesienie własności rzeczy lub innych praw majątkowych na poczet zaległości podatkowych charakteryzują się w równym stopniu cechą istotną w postaci przesunięcia majątkowego na niekorzyść podatnika. Wspomniane przesunięcie majątkowe ma bowiem w obu przypadkach inną postać, która to odmienność nie jest bez znaczenia. Zasadą jest bowiem wykonywanie zobowią-

zania podatkowego przez spełnienie świadczenia pieniężnego²⁰. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny (dalej: TK) w wyroku z dnia 21 czerwca 2011 r.: „[...] otrzymanie **środków finansowych** pochodzących z podatków pozwala na finansowanie realizacji zadań publicznych. Pożądanym konstytucyjnie sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest szeroko rozumiana zapłata podatku (obejmująca także potrącenie czy zaliczenie nadpłaty lub zaliczenie zwrotu podatku, które prowadzą do zaspokojenia wierzyciela podatkowego)”²¹ (podkreślenie – M.Ś.). Choć przeniesienie własności rzeczy i innych praw majątkowych na poczet zaległości podatkowych również prowadzi do zaspokojenia wierzyciela podatkowego, to jednak nie jest związane z pozyskaniem środków finansowych, które mogą służyć do finansowania różnych zadań publicznych. W istocie tego rodzaju dodatkowy sposób wykonania zobowiązania podatkowego realizuje nie tylko funkcję fiskalną podatku, ale również operuje w sferze wydatkowania środków publicznych (zamiast pozyskać środki finansowe, a następnie wydać je na nabycie jakiejś rzeczy czy prawa, od razu osiągnany jest ten ostatni rezultat). Innymi słowy, można powiedzieć, że w ten sposób koszt uzyskania określonych rzeczy czy praw znajduje od razu pokrycie w konkretnych wpływach podatkowych²². Jeśli jednak zobowiązanie podatkowe okazuje się w rzeczywistości nieistniejące, to przyjęcie, że istnieje obowiązek zwrotu nadpłaty, oznacza konieczność sfinansowania nabycia własności rzeczy lub innego prawa majątkowego z wpływów z innych źródeł. Z perspektywy wierzyciela podatkowego z pewnością omawiane przeniesienie własności rzeczy lub innych praw majątkowych nie jest zatem równorzędne z zapłatą podatku. Z tego też względu mamy do czynienia w Ordynacji podatkowej zarówno z podmiotowymi, jak i przedmiotowymi ograniczeniami funkcjonowania tej instytucji prawnej²³.

Także z perspektywy podatnika utożsamienie z zapłatą podatku przeniesienia przez niego własności rzeczy lub innych praw majątkowych na rzecz wierzyciela podatkowego – na potrzeby zastosowania instytucji nadpłaty podatku – nie musi być wcale korzystne. Jeśli bowiem oprocentowanie nadpłaty (o ile w ogóle wystąpi) nie rekompensuje wzrostu wartości rzeczy lub prawa, które zostało przeniesione na wierzyciela podatkowego, to w istocie podatek, jeśli odzyska nadpłatę, będzie w gorszej sytuacji niż wówczas, gdyby odzyskał wspomnianą rzecz czy prawo. Nietrudno to sobie wyobrazić np. w przypadku przewłaszczenia nieruchomości czy też dzieła sztuki.

Jak widać, ani zasada równości z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP, ani też zasada równej ochrony własności i praw majątkowych z art. 64 ust. 2 tego aktu prawnego nie pozwalają w łatwy sposób uzasadnić zapatrywania wyrażonego przez WSA w powołanych wyżej wyrokach. Można nawet odnieść wrażenie, że przemawiać mogą przeciw niemu.

Nie przekonuje także powoływanie w omawianym zakresie wyroku TK z dnia 21 lipca 2010 r.²⁴ Wprawdzie istotnie w uzasadnieniu tego wyroku, referując poglądy doktryny, TK stwierdził, że „uznaje się, że nadpłata jest nienależnym świadczeniem publicznoprawnym spełnionym w związku z realizacją zobowiązaniowego stosunku prawnego [...]”. W ujęciu tym mieszczą się wszystkie sytuacje dotyczące podatnika świadczącego na rzecz organu podatkowego bez podstawy praw-

nej”, lecz jednocześnie dodał: „Świadczenie jest nadpłacone, gdy podatnik jest zobowiązany do świadczenia z tytułu określonego podatku, lecz **kwota faktycznie uiszczona** jest wyższa od kwoty należnej. Ze świadczeniem nienależnym mamy do czynienia wtedy, gdy podatnik dokonuje **wpłaty określonej kwoty pieniężnej**, mimo że nie jest do tego zobowiązany, zarówno w momencie wpłaty, jak i na skutek zdarzeń, które zaszły po jej dokonaniu”²⁵ (podkreślenia – M.Ś.). Wyraźnie wskazuje to, że przez świadczenie rozumiano jedynie świadczenie pieniężne²⁶.

Co do wynikającego z art. 64 ust. 1 Konstytucji RP obowiązku zapewnienia przez ustawodawcę realnej ochrony praw majątkowych w kontekście prawa do otrzymania zwrotu nadpłaty podatku zauważyć należy, że w powołanym wyroku TK oceniał kwalifikowanie jako nadpłaty nienależnie uiszczonych odsetek od zaległości podatkowych, w stosunku do których przyjął jednocześnie, że przez wyłączenie ich z zakresu pojęcia nadpłaty ustawodawca „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”²⁷. Nie wydaje się adekwatne powoływanie zatem tej argumentacji w przypadku, w którym podatnikowi będą przysługiwały środki ochrony prawnej, choć niekoniecznie w ramach instytucji nadpłaty podatku.

Przed wszystkim jednak powołane orzeczenia rozszerzające instytucję nadpłaty podatku pomijają zasadniczą kwestię związaną z funkcjonowaniem instytucji przeniesienia własności rzeczy lub innych praw majątkowych na poczet zaległości podatkowych. Zakłada ona zawarcie umowy między podatnikiem a podmiotem publicznym, na mocy której dochodzi do przeniesienia własności rzeczy lub innego prawa majątkowego. Na gruncie polskiego prawa dominuje pogląd, że wymieniona w art. 66 o.p. umowa przenosząca własność lub inne prawo majątkowe na poczet zaległości podatkowych jest umową cywilnoprawną²⁸. Skutek w postaci wygaśnięcia zobowiązania podatkowego wiązany jest zatem ze skutecznością wspomnianej umowy. Niewątpliwie wspomniana umowa musi być w takim razie umową ważną.

Ponieważ jest to umowa przysparzająca (co przyznaje także NSA w wyroku z dnia 5 lipca 2018 r.), jest ona oparta na zasadzie kauzalności (przyczynowości)²⁹. Kauzalność tej umowy wynika zresztą wprost z brzmienia art. 66 § 1 o.p., w którym mowa o przeniesieniu własności rzeczy lub innych praw majątkowych „w zamian za zaległości podatkowe”. Dodatkowo podkreśla ją również § 5 tego artykułu przewidujący wydanie decyzji stwierdzającej wygaśnięcie zobowiązania podatkowego. Podstawą omawianej umowy jest zatem *causa solvendi*, do przewłaszczenia dochodzi bowiem w celu zwolnienia się od obowiązku ciężącego na osobie dokonującej przysporzenia³⁰. W przypadku przeniesienia własności rzeczy zastosowanie powinien mieć w związku z tym art. 156 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny³¹. **Zgodnie z tą regulacją, jeżeli zawarcie umowy przenoszącej własność rzeczy następuje w wykonaniu zobowiązania wynikającego z określonego zdarzenia, ważność umowy przenoszącej własność zależy od istnienia tego zobowią-**

zania³². Nie wydaje się trafne przyjmowanie, że chodzi w tej regulacji wyłącznie o zobowiązania o charakterze cywilnoprawnym. Jak z tego wynika, ważność umowy przenoszącej własność rzeczy na poczet zaległości podatkowych zależy będzie od tego, czy zaległości te w istocie istnieją.

W obszarze prawa cywilnego skutek upadku przyczyny prawnej przewłaszczenia jest traktowany odmiennie w zależności od tego, czy mamy do czynienia z przeniesieniem własności nieruchomości, czy też z przeniesieniem własności rzeczy ruchomej. W pierwszym przypadku przyjmuje się, że powstaje roszczenie o zwrotne przeniesienie własności nieruchomości, w drugim natomiast dominuje pogląd o skutku praworzeczowym upadku przyczyny prawnej, co oznaczałoby, że własność rzeczy z mocy prawa wraca do wcześniejszego właściciela³³.

Jeśli przełożą się te ustalenia na grunt prawa podatkowego, łatwo zauważyć ich sprzeczność z poglądem, że w takim wypadku podatnikowi przysługuje prawo do otrzymania zwrotu nadpłaty. Z pewnością bowiem nie można przyjąć, że podatnik zarówno odzyska rzecz, której dotyczyła umowa, jak i otrzyma zwrot nadpłaty. Uznanie, że wówczas nie występuje nadpłata, nie jest zatem pozbawione podstaw. Jak widać, przemawia za takim wnioskiem nie tylko wyżej wspomniana wykładnia językowa art. 72 § 1 pkt 1 o.p., ale również wykładnia systemowa oraz potrzeba zapewnienia spójności między przepisami Kodeksu cywilnego i Ordynacji podatkowej. Zamiast uzyskać zwrot nadpłaty, podatnik mógłby zatem dochodzić odzyskania samej rzeczy, a gdyby okazało się to niemożliwe (np. na skutek zbycia rzeczy przez podmiot publiczny) – wtedy pojawiałoby się roszczenie o zapłatę zgodnie z przepisami Kodeksu cywilnego dotyczącymi nienależnego świadczenia³⁴. Sytuacja podatnika byłaby zatem analogiczna jak w każdym innym przypadku upadku przyczyny przeniesienia własności rzeczy. Skoro taki model ochrony właściciela prezentują przepisy prawa cywilnego, trudno przyjmować, że jego zastosowanie do podatnika oznaczałoby naruszenie art. 32 ust. 1 czy też art. 64 ust. 2 Konstytucji RP.

Warto również zauważyć, że jeśli nie było zobowiązania podatkowego, które miało wygasnąć na skutek przeniesienia własności rzeczy lub innych praw majątkowych, to uznanie takiego transferu za skuteczny i rekompensowany zwrotem nadpłaty w istocie (pod względem ekonomicznym) nie różni się od nabycia przez podmiot publiczny danej rzeczy czy prawa na skutek umowy sprzedaży. Pomijając inne problemy prawne, jakie można wówczas zidentyfikować, w nowym świetle stawia to kwestię opodatkowania takich działań podatkiem od towarów i usług. O ile bowiem doprowadzenie w omawiany sposób do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego nie jest traktowane jako podlegające opodatkowaniu tym podatkiem³⁵, o tyle argumentacja za tym przemawiająca traci znaczenie w przypadku, w którym nie dojdzie do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego z tej racji, że ono po prostu nie istnieje. Otrzymana „nadpłata”, odzwierciedlająca wartość rzeczy lub prawa, w rzeczywistości stanowi wówczas odpowiednik ceny. Można zatem poważnie zakładać, że dokonane przeniesienie własności tej rzeczy lub prawa majątkowego może stanowić czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Jeśli natomiast uznamy, że mamy do czynienia z opodatkowaniem, to zwracana „nadpłata” będzie stanowiła odpowiednik ceny brutto (a więc łącznie z podatkiem od towarów i usług), choć w umowie przenoszącej własność rzeczy lub innego prawa majątkowego była ona traktowana jako wartość netto (nie uwzględniała bowiem podatku od towarów i usług z uwagi na zakładany brak opodatkowania). Jak widać, w takim wypadku stanowisko prezentowane obecnie w orzecznictwie nie musi wcale oznaczać, że podatnik realnie otrzyma zwrot kwoty odpowiadającej co do wysokości błędnie zidentyfikowanemu uprzednio zobowiązaniu podatkowemu, które ostatecznie okazało się nieistniejące.

4. ZAKOŃCZENIE

Powyższe rozważania wskazują, że obecnie dominująca linia orzecznicza sądów administracyjnych ma dość wątpliwą podstawę prawną, a nawet można uznać ją za pozbawioną podstawy prawnej. Dyskusyjne może być także, czy zawsze prowadzi ona do poprawienia sytuacji prawnej podatnika, choć w niektórych wypadkach może to istotnie nastąpić. Jest to głównie zależne od zmiany wartości rzeczy czy też prawa, które były przedmiotem przeniesienia na poczet zaległości podatkowych. Przy założeniu, że można mówić w omawianym zakresie o istnieniu wątpliwości prawnych, nie wydaje się możliwe sięgnięcie do art. 2a o.p. i rozstrzygnięcie tych wątpliwości na korzyść podatnika. Konsekwencje prawne nie są bowiem regulowane wyłącznie przepisami prawa podatkowego. Wypowiedzi orzecznictwa wskazują jednak, że istnieje potrzeba, aby przepisy prawa podatkowego regulowały problematykę „nadpłaty” w przypadku wykonania zobowiązania podatkowego przez przeniesienie własności rzeczy lub prawa majątkowego. Nie da się jednak w tym zakresie zastąpić ustawodawcy i osiągnąć takiego efektu na drodze interpretacji przepisów obecnie obowiązujących.

W jakim kierunku powinny zatem iść zmiany prawne? Wydaje się, że należałoby wyraźnie przewidzieć w przepisach możliwość wyboru przez podatnika, czy chce otrzymać świadczenie pieniężne w trybie analogicznym jak dotyczący nadpłaty, czy też skorzysta z przysługujących mu roszczeń cywilnoprawnych. Jeżeli podatnik wybierze pierwszą z podanych opcji, przepisy prawa powinny wskazywać, że w ten sposób umowa przenosząca własność rzeczy lub innego prawa majątkowego ulega konwalidacji, podatnikowi powinna zaś zostać wypłacona kwota odpowiadająca wartości rzeczy lub prawa.

Przypisy

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm., dalej: „Ordynacja podatkowa” lub „o.p.”.
- ² II FSK 726/09, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5A78ED609A>, dostęp: 9.08.2024.
- ³ Tamże.
- ⁴ I SA/OI 121/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A0FFF0560E>, dostęp: 9.08.2024.
- ⁵ II FSK 2315/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A6169F4A35>, dostęp: 9.08.2024.
- ⁶ Tamże.
- ⁷ I SA/Po 200/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FB03EA7063>, dostęp: 9.08.2024. Podobnie w wyrokach WSA w Poznaniu z tego samego dnia:

- 1) I SA/Po 201/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B7F2F82E2A>, dostęp: 9.08.2024;
- 2) I SA/Po 202/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2945F5F3AE>, dostęp: 9.08.2024;
- 3) I SA/Po 203/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8A268B4232>, dostęp: 9.08.2024.
- 8 Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.
- 9 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 29 maja 2019 r., I SA/Po 200/19, dok. cyt.
- 10 I SA/Bd 748/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2B94DB7C14>, dostęp: 9.08.2024.
- 11 I SA/Po 1045/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/292B14B0E0>, dostęp: 9.08.2024.
- 12 L. Etel, w: R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, P. Pietrasz, M. Popławski, W. Stachurski, K. Teszner, L. Etel, *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2024, art. 66; B. Dauter, W. Gurba, w: S. Babiarz, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, A. Olesińska, J. Rudowski, B. Dauter, W. Gurba, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 12, Warszawa 2024, art. 66.
- 13 W omawianym kontekście chodzi o normę prawa podatkowego.
- 14 M. Ślifirczyk, *Nadpłata podatku*, Kraków 2005, s. 24.
- 15 Wypowiedzi tego rodzaju pojawiają się również w wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) z dnia 11 maja 2017 r. w sprawie C-36/16 Minister Finansów v. Posnania Investment SA, ECLI:EU:C:2017:361, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0036>, dostęp: 9.08.2024, dalej: wyrok w sprawie Posnania Investment.
- 16 Zostało to szczegółowo omówione w: M. Ślifirczyk, *Wykonanie, niewykonanie i nienależyte wykonanie zobowiązania podatkowego*, Warszawa 2018, s. 39-46.
- 17 M. Ślifirczyk, *Wykonanie...*, dz. cyt., s. 45-46. Por. także na gruncie wcześniejszego stanu prawnego: O. Łunarski, *Zapłata podatku*, Gdańsk 2002, s. 52-53.
- 18 M. Ślifirczyk, *Wykonanie...*, dz. cyt., s. 265-266.
- 19 Co do tej kwestii patrz szerzej: tamże, s. 242-244.
- 20 Tamże, s. 63-67.
- 21 P 26/10, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=8&dokument=6643&sprawa=5733>, dostęp: 9.08.2024.
- 22 Patrz bliżej: M. Ślifirczyk, *Warunki zastosowania niepieniężnych form wykonania zobowiązania podatkowego*, w: *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania*, red. A. Gorgol, Warszawa 2020, s. 576-579.
- 23 M. Ślifirczyk, *Wykonanie...*, dz. cyt., s. 381.
- 24 SK 21/08, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=1&dokument=5766&sprawa=4622>, dostęp: 10.08.2024.
- 25 Tamże.
- 26 Wskazują na to także inne wypowiedzi zawarte w uzasadnieniu tego wyroku TK. Pomijam w tym miejscu to, czy takie ujęcie świadczenia jest prawidłowe. Co do pojęcia świadczenia w stosunku zobowiązania podatkowego patrz szerzej: M. Ślifirczyk, *Wykonanie...*, dz. cyt., s. 35-39.
- 27 Wyrok TK z dnia 21 lipca 2010 r., SK 21/08, dok. cyt.
- 28 Patrz: M. Ślifirczyk, *Wykonanie...*, dok. cyt., s. 284-285 i tam podana literatura; L. Etel, dz. cyt., art. 66; B. Dauter, W. Gurba, dz. cyt., art. 66.
- 29 Co do obowiązywania zasady kauzalności patrz zwłaszcza: W. Czachórski, *Czynności prawne przyczynowe i oderwane w polskim prawie cywilnym*, Warszawa 1952. Obecny stan dyskusji co do tej zasady referuje M. Olechowski, *Generalna zasada kauzalności – czy rzeczywiście przebrzmiały spór?*, „Studia Iuridica” 2016, t. 64, s. 113-124.
- 30 M. Ślifirczyk, *Wykonanie...*, dz. cyt., s. 386.
- 31 Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm., dalej: „Kodeks cywilny” lub „k.c.”. Przepis ten na skutek odesłań lub stosowania na drodze analogii odnosi się także do przeniesienia prawa użytkownika wieczystego, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu i przeniesienia przedsięwzięcia w rozumieniu art. 55¹ k.c. Patrz bliżej: *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. serii K. Osajda, red. tomu W. Borysiak, Warszawa 2024, komentarz do art. 156, pkt 68-70.
- 32 Podobny skutek w odniesieniu do przelewu wierzytelności przewiduje art. 510 § 2 k.c.
- 33 Patrz np. M. Balwicka-Szczyrba, w: *Kodeks cywilny. Komentarz aktualizowany*, red. A. Sylwestrzak, LEX/el. 2024, art. 156.
- 34 Wylimitowanie z obrotu decyzji stwierdzającej wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, wydanej na podstawie art. 66 § 5 o.p., jest dowodem upadku kauzy umowy przenoszącej własność rzeczy lub inne prawo majątkowe.
- 35 Patrz zwłaszcza: wyrok w sprawie Posnania Investment; uchwała siedmiu sędziów NSA z dnia 8 października 2007 r., I FPS 2/07, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4AC8D52109>, dostęp: 10.08.2024.

Bibliografia

Literatura

- Babiarz S., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Olesińska A., Rudowski J., Dauter B., Gurba W., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 12, Warszawa 2024.
- Czachórski W., *Czynności prawne przyczynowe i oderwane w polskim prawie cywilnym*, Warszawa 1952.
- Dowgier R., Liszewski G., Pahl B., Pietrasz P., Popławski M., Stachurski W., Teszner K., Etel L., *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2024.
- Kodeks cywilny. Komentarz aktualizowany*, red. A. Sylwestrzak, LEX/el. 2024.
- Kodeks cywilny. Komentarz*, red. serii K. Osajda, red. tomu W. Borysiak, Warszawa 2024.
- Łunarski O., *Zapłata podatku*, Gdańsk 2002.
- Olechowski M., *Generalna zasada kauzalności – czy rzeczywiście przebrzmiały spór?*, „Studia Iuridica” 2016, t. 64.
- Ślifirczyk M., *Nadpłata podatku*, Kraków 2005.
- Ślifirczyk M., *Warunki zastosowania niepieniężnych form wykonania zobowiązania podatkowego*, w: *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania*, red. A. Gorgol, Warszawa 2020.
- Ślifirczyk M., *Wykonanie, niewykonanie i nienależyte wykonanie zobowiązania podatkowego*, Warszawa 2018.
- Akty prawne
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.
- Orzecznictwo
- Uchwała siedmiu sędziów NSA z dnia 8 października 2007 r., I FPS 2/07, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4AC8D52109>, dostęp: 10.08.2024.
- Wyrok NSA z dnia 1 września 2010 r., II FSK 726/09, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5A78ED609A>, dostęp: 9.08.2024.
- Wyrok NSA z dnia 5 lipca 2018 r., II FSK 2315/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A6169F4A35>, dostęp: 9.08.2024.
- Wyrok TK z dnia 21 czerwca 2011 r., P 26/10, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=8&dokument=6643&sprawa=5733>, dostęp: 9.08.2024.
- Wyrok TK z dnia 21 lipca 2010 r., SK 21/08, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=1&dokument=5766&sprawa=4622>, dostęp: 10.08.2024.
- Wyrok TSUE z dnia 11 maja 2017 r. w sprawie C-36/16 Minister Finansów v. Posnania Investment SA, ECLI:EU:C:2017:361, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0036>, dostęp: 9.08.2024.
- Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 5 lutego 2020 r., I SA/Bd 748/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2B94DB7C14>, dostęp: 9.08.2024.
- Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 28 kwietnia 2016 r., I SA/OI 121/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A0FFF0560E>, dostęp: 9.08.2024.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 14 grudnia 2016 r., I SA/Po 1045/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/292B14B0E0>, dostęp: 9.08.2024.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 29 maja 2019 r., I SA/Po 200/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FB03EA7063>, dostęp: 9.08.2024.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 29 maja 2019 r., I SA/Po 201/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B7F2F82E2A>, dostęp: 9.08.2024.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 29 maja 2019 r., I SA/Po 202/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2945F5F3AE>, dostęp: 9.08.2024.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 29 maja 2019 r., I SA/Po 203/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8A268B4232>, dostęp: 9.08.2024.