

Sygn. akt I ACa 444/17

WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 15 września 2017 r.

Sąd Apelacyjny w Krakowie – I Wydział Cywilny

w składzie:

Przewodniczący:	SSA Paweł Rygiel (spr.)
Sędziowie:	SSA Jerzy Bess SSA Barbara Górczanowska
Protokolant:	st.sekr.sądowy Urszula Kłosińska

po rozpoznaniu w dniu 6 września 2017 r. w Krakowie na rozprawie

sprawy z powództwa **Skarbu Państwa - Naczelnika Urzędu Skarbowego (...)** w K.

przeciwko **(...) S.A. w K.**

o zapłatę

na skutek apelacji powoda

od wyroku Sądu Okręgowego w Krakowie

z dnia 4 grudnia 2015 r. sygn. akt I C 1540/14

1. **oddala apelację;**

2. **zasądza od strony powodowej na rzecz strony pozwanej kwotę 42 100 zł (słownie: czterdzieści dwa tysiące sto złotych) tytułem kosztów postępowania apelacyjnego.**

SSA Jerzy Bess SSA Paweł Rygiel SSA Barbara Górczanowska

sygn. akt I ACa 444/17

UZASADNIENIE

wyroku z dnia 15 września 2017 r.

Skarb Państwa reprezentowany przez Naczelnika Urzędu Skarbowego (...) w K. domagał się od pozwanej (...) spółki akcyjnej w K. zapłaty kwoty 22.820.519,51 zł wraz z odsetkami ustawowymi liczonymi od dnia 17 maja 2014 r. do dnia zapłaty oraz kosztami postępowania. Na uzasadnienie żądania strona powodowa powołała okoliczności faktyczne związane z bezzasadnym zwrotem pozwanej należności tytułem nadpłaty w podatku dochodowym od osób

prawnych za 2001 r. Na dochodzoną kwotę składa się kwota w wysokości równoważności dokonanego zwrotu wraz ze skapitalizowanymi odsetkami. Strona powodowa wskazała, że podstawą dochodzonego roszczenia stanowi przepis art. 410 § 2 k.c. tj., że dochodzi zapłaty z tytułu nienależnego świadczenia.

Pozwana spółka, w sprzeciwie od wydanego w sprawie nakazu zapłaty w postępowaniu upominawczym, wniosła o oddalenie powództwa.

Zaskarżonym wyrokiem Sąd Okręgowy powództwo oddalił oraz zasądził od strony powodowej na rzecz strony pozwanej kwotę 43.200 zł tytułem kosztów procesu.

Sąd I instancji wskazał, że (...) spółka akcyjna w K. jest następcą (...) spółki akcyjnej. Spółka ta złożyła zeznanie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych za rok 2001 i na tej podstawie uiściła należny podatek. Kwota podatku wynikająca z zeznania nie była kwestionowana przez organ podatkowy.

Następnie Sąd wskazał na sekwencję zdarzeń niespornych, a to:

1/ Na skutek wniosku pozwanej spółki z dnia 25 sierpnia 2005 r. o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych za rok 2001, złożonego z odwołaniem się do treści wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 czerwca 2002 r., sygn. akt K 45/01, Naczelnik (...) Urzędu Skarbowego w K. wydał decyzję nr (...) odmawiającą stwierdzenia nadpłaty. W wyniku rozpoznania złożonego przez spółkę odwołania Dyrektor Izby Skarbowej w K., decyzją z dnia 25 stycznia 2006 r. nr (...) uchylił decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego, stwierdzając nadpłatę. Na podstawie tej decyzji doszło w dniu 13 lutego 2006 r. do zwrotu żądanej nadpłaty wraz z oprocentowaniem, w łącznej kwocie 19.536.283 zł.

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

3/ Na skutek ponownego rozpoznania odwołania strony pozwanej od decyzji Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w K. z dnia

19 października 2005 r. odmawiającej stwierdzenia nadpłaty, która w wyniku powyższego postępowania pozostała w obrocie prawnym jako decyzja nieostateczna, Dyrektor Izby Skarbowej w K. w dniu 10 lipca 2012 r. decyzją nr (...) utrzymał ją w mocy - w wyniku czego pierwotna decyzja uzyskała przymiot ostateczności. Wszelkie środki odwoławcze strony pozwanej od tej decyzji zostały oddalone.

4/ Po otrzymaniu do wykonania decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w K. z dnia 10 lipca 2012 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego K. wydał postanowienia nr: (...) w sprawie zaliczenia zwrotu z tytułu rozliczenia podatku VAT za miesiące: marzec 2011, maj 2011, czerwiec 2011, październik 2011, grudzień 2011, kwiecień 2012, maj 2012, czerwiec 2012 na poczet zaległości podatkowej z tytułu niezasadnego zwrotu nadpłaty. Na skutek rozpatrzenia zażaleń strony pozwanej na powyższe postanowienia Dyrektor Izby Skarbowej w K. wydał postanowienia nr: (...), w których uchylił postanowienia organu I instancji w całości i umorzył postępowania przyjmując w uzasadnieniu, że do nadpłaty zwróconej na podstawie decyzji nie może mieć zastosowania art. 52 § 1 Ordynacji podatkowej, bowiem odnosi się on do wypadków zwrotu nadpłaty wskazanych w zeznaniach lub deklaracji podatnika. Nadto organ podkreślił, że przedawnienie zaliczonej należności - zgodnie z art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej - nastąpiło z dniem 31 grudnia 2007 r.

5/ Pismem z dnia 18 stycznia 2013 r. strona powodowa wezwała stronę pozwaną do zapłaty na jej rzecz kwoty 19.536.283 zł, na którą składały się kwoty: 18.504.929 zł – wyplacona tytułem nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych za rok 2001 i 1.031.454 zł – wyplacona jako odsetki za zwłokę od przysługującej nadpłaty. Strona pozwana odmówiła zapłaty.

W tym stanie rzeczy Sąd Okręgowy uznał zgłoszone roszczenie za nieuzasadnione.

W pierwszej kolejności Sąd zaznaczył, że w sprawie badaniu podlegała kwestia dopuszczalności drogi sądowej i prawomocnym postanowieniem oddalono wniosek strony pozwanej o odrzucenie pozwu.

Dalej, za bezzasadne uznał Sąd zarzuty strony powodowej mające prowadzić do odrzucenia sprzeciwu z uwagi na twierdzenie, że strona pozwana nie usunęła we właściwy sposób braku formalnego sprzeciwu poprzez przedłożenie pełnomocnictwa wraz z jego odpisem przeznaczonym dla strony powodowej. Jakkolwiek bowiem przedłożony na wezwanie Sądu odpis pełnomocnictwa nie był w swej treści identyczny jak oryginał, to jednak występujące różnice nie były istotne – nie dotyczyły osoby pełnomocnika ani zakresu umocowania. Nie sposób zatem stosować wobec strony pozwanej sankcji w związku z przedłożeniem nieznacznie różniących się 2-ch egzemplarzy pełnomocnictwa, skoro osiągnięty został cel doręczenia odpisu pełnomocnictwa przeciwnikowi procesowemu – tj. zawiadomienie przeciwnika procesowego o reprezentującym stronę podmiocie i umożliwienie mu zaznajomienia się z materiałem procesowym oraz przygotowania do udziału w sprawie.

Następnie Sąd poczynił rozważania co do treści i rozumienia przepisu art. 410 k.c. w zw. z art. 405 § 2 k.c. ostatecznie uznając, że w sprawie nie zostały spełnione przesłanki nim określone.

Sąd wskazał, że poza sporem pozostaje, iż w momencie dokonania zwrotu stwierdzonej nadpłaty podatku dochodowego od osób prawnych był on oparty na istniejącej i prawidłowej podstawie – wskazanej decyzji wraz ze stosowną regulacją prawną. Następnie jednak podstawa prawna świadczenia powoda odpadła na skutek stwierdzenia nieważności aktu organu administracji publicznej w przewidzianym ustawą postępowaniu. Stwierdzenie nieważności decyzji administracyjnej ma skutek *ex tunc*, tworząc sytuację prawną analogiczną do tej, w której wyrugowana decyzja w ogóle nigdy by nie istniała i tym samym nie wywoływała żadnych skutków prawnych. Zatem na skutek stwierdzenia nieważności wzmiankowanej decyzji pojawiła się sytuacja, w której pozwana otrzymała nienależny zwrot nadpłaty, czyli idąc dalej - nienależne, bo nieoparte już od samego początku na żadnej podstawie prawnej, świadczenie. Nie było zatem tak, że podstawa prawna świadczenia odpadła następnie, ale nie istniała ona od samego początku.

Pomimo tego w sprawie nie znajdują zastosowania powołane wyżej przepisy o nienależnym świadczeniu. Przyjmując co do zasady dopuszczalność posługiwanie się instytucją bezpodstawnego wzbogacenia dla doprowadzenia do równowagi majątkowej w ramach wielu różnych sytuacji, także czerpiących swe źródło w przepisach innych niż cywilne, Sąd postulował w tym zakresie daleko idącą ostrożność, w szczególności z uwagi na trudną do zaakceptowania sytuację, w której powód mógłby korzystać z instytucji bezpodstawnego wzbogacenia celem odzyskania świadczenia, co do którego dochodzenia roszczenie skutecznie już utracił.

Analizując przepisy prawa podatkowego, które w ocenie Sądu mają charakter samoistny w stosunku do prawa cywilnego, Sąd Okręgowy ocenił, że nie jest zasadne uznanie, że w sprawie doszło do przekształcenia pierwotnego zobowiązania podatkowego w zobowiązanie o charakterze cywilnoprawnym. Uznanie bowiem, że jest możliwe dochodzenie zwrotu niezależnie zapłaconej kwoty nadpłaty przez Skarb Państwa w drodze procesu cywilnego doprowadziłoby do naruszenia spójności całego systemu prawnego. Jeżeli to organ podatkowy poszukuje ochrony, to przede wszystkim powinien wykorzystać wszelkie uprawnienia, jakie dają mu przepisy Ordynacji podatkowej.

Po poczynieniu tych rozważań Sąd I instancji wskazał, iż w jego ocenie, na skutek zapłaty podatku w 2002 r. doszło do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jedynie w części tj. w zakresie, w jakim podatek został skutecznie, przy uwzględnieniu nienależnego zwrotu nadpłaty, zapłacony. W pozostałej części pojawiła się natomiast zaległość podatkowa w rozumieniu art. 51 Ordynacji podatkowej, która podlegała egzekucji przez organ podatkowy na

podstawie pierwotnej deklaracji złożonej przez podatnika. Organ podatkowy mógł zatem dochodzić zwróconej stronie pozwanej kwoty na podstawie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, a w szczególności mógł dokonać jej zaliczenia na poczet nadpłaty podatku VAT. Jednakże w tym zakresie sporna należność wygasła na skutek upływu 5-letniego terminu przedawnienia, stosownie do treści art. 59 § 1 pkt 9 Ordynacji podatkowej. W rezultacie roszczenie strony powodowej, odwołujące się do przepisów o nienależnym świadczeniu, okazało się bezzasadne.

O kosztach procesu Sąd Okręgowy orzekł na podstawie art. 98 k.p.c.

Od powyższego orzeczenia apelację wniosła strona powodowa zarzucając naruszenie prawa procesowego, a to::

- art. 233 § 1 k.p.c. poprzez nieprawidłowe ustalenie stanu faktycznego sprawy, polegające na przyjęciu, że mimo zapłaty podatku częściowo nie wygasły zobowiązania podatkowe pozwanej, gdyż toczyło się postępowanie o zwrot nadpłaty, podczas gdy zapłata podatku dochodowego od osób prawnych za 2001 r. nastąpiła odpowiednio w 2002 r., a wniosek o stwierdzenie nadpłaty za ten rok wszczynający postępowanie, został złożony dopiero 25 sierpnia 2005 r., a więc fakt ten nie mógł mieć wpływu na wygaśnięcie zobowiązania podatkowego za rok 2002 r.;

- art. 227 k.p.c. w zw. z art. 217 § 1 i 3 k.p.c. oraz art. 248 § 1 k.p.c. poprzez oddalenie wniosków dowodowych powoda o przeprowadzenie dowodów ze wskazanych dokumentów znajdujących się w aktach postępowania prowadzonego przez Sąd Okręgowy w Krakowie III Wydział Karny pod sygn.. akt III K 364/13 oraz z zeznań świadków;

- art. 89 § 1 zd. pierwsze k.p.c. w zw. z art. 130 § 3 k.p.c. w zw. z art. 504 § 1 k.p.c. poprzez ich niewłaściwe zastosowanie polegające na przyjęciu, że strona pozwana uzupełniła brak formalny sprzeciwu od nakazu zapłaty w terminie na skutek przedłożenia pełnomocnictwa wraz z jego odpisem, podczas gdy dokument przedłożony przez stronę nie miał charakteru odpisu pełnomocnictwa, jak też poprzez niezastosowanie art. 504 § 1 k.p.c., podczas gdy w sprawie zachodziły przesłanki uzasadniające odrzucenie sprzeciwu od nakazu zapłaty wskutek nieuzupełnienia braków formalnych środka zaskarżenia;

- art. 98 § 1 i 3 k.p.c. w zw. z art. 109 § 2 k.p.c. w zw. z § 2 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2022 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego ustanowionego z urzędu (Dz. U. z 2013 r. poz 490 z późn. zm.) poprzez ich niewłaściwe zastosowanie polegające na przyjęciu, że zaistniały okoliczności uzasadniające zasądzenie wynagrodzenia pełnomocnika pozwanej w wysokości sześciokrotności stawki minimalnej;

- art. 328 § 2 k.p.c. poprzez jego niezastosowanie, polegające na niewskazaniu przesłanek uzasadniających zasądzenie wynagrodzenia pełnomocnika w wysokości sześciokrotności stawki minimalnej.

Apelujący Skarb Państwa zarzucił także naruszanie przepisów prawa materialnego, tj.:

- art. 410 § 1 i 2 k.c. w zw. z art. 405 k.c. poprzez błędne przyjęcie, że w niniejszej sprawie, mimo dokonanego przesunięcia majątkowego, którego podstawa prawna odpadła, nie mogły znaleźć zastosowania przepisy o zwrocie nienależnego świadczenia, gdyż istniała inna droga dochodzenia roszczeń z tego tytułu, podczas gdy droga taka nie istniała, a dodatkowo wskazanie przez Sąd, że drogą tą była możliwość prowadzenia egzekucji administracyjnej, co z uwagi na art. 2 § 3 k.p.c. powodowałoby brak dopuszczalności drogi sądowej;

- art. 51 § 1 Ordynacji podatkowej poprzez stwierdzenie, że nienależnie zwrócona pozwanej kwota ma charakter zaległości podatkowej w rozumieniu art. 51 § 1 Ordynacji podatkowej, podczas gdy konstatacja ta nie ma oparcia ani w brzmieniu przepisów, ani też w stanowisku judykatury i doktryny, które zgodnie podkreślają, że przepisy nakładające obowiązek podatkowy nie mogą być wykładane rozszerzająco;

W uwzględnieniu podniesionych zarzutów, strona apelująca wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i umorzenie postępowania wywołanego sprzeciwem pozwanej, a na wypadek nieuwzględnienia tego wniosku - o zmianę zaskarżonego wyroku w całości poprzez zasądzenie na jej rzecz od strony pozwanej kwoty 22.820.519,51 zł wraz ustawowymi odsetkami od dnia 17 maja 2014 r. do dnia zapłaty oraz na rzecz Skarbu Państwa – Prokuraturii

Generalnej Skarbu Państwa kosztów zastępstwa procesowego za postępowanie przed Sądem I instancji według norm przepisanych. Wniosła także o zasądzenie kosztów postępowania apelacyjnego.

Pozwana spółka wniosła o oddalenie apelacji i zasądzenie kosztów postępowania apelacyjnego.

Wyrokiem z dnia 22 września 2016 r. Sąd Apelacyjny, na skutek rozpoznania apelacji, uchylił zaskarżony wyrok i przekazał sprawę Sadowi Okręgowemu do ponownego rozpoznania i rozstrzygnięcia o kosztach postępowania apelacyjnego.

Sąd odwoławczy wyraził pogląd, iż doszło do wygaśnięcia w całości zobowiązania podatkowego strony pozwanej wobec zapłaty należności podatkowej w 2002 r., a późniejsze losy części środków wpłaconych z tego tytułu nie powinny być oceniane przez pryzmat regulacji prawnych, z których wynikał obowiązek podatkowy. W rezultacie, po wykonaniu obowiązków podatkowych w 2002 r. zgłoszone przez stronę pozwaną żądanie zwrotu nadpłaconych kwot dotyczy określonej, tak zindywidualizowanej części majątku Skarbu Państwa bez wystarczającej podstawy prawnej. Sąd podstawę zwrotu nienależnie wypłaconych środków nie stanowią przepisy podatkowe, a stosowny przepis Konstytucji RP określający skutki orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego. Nie podziеляjąc zatem poglądu wyrażonego przez Sąd I instancji Sąd odwoławczy uznał za dopuszczalne dochodzenie zwrotu niezasadnie zwróconej nadpłaty z odwołaniem się do przepisów o nienależnym świadczeniu. To jednak wymaga przeprowadzenia szczegółowego postępowania dowodowego w oparciu o wnioski, które złożyły obie strony procesu. Brak wypowiedzi Sądu co do oceny roszczenia w świetle przesłanek określonych art. 410 k.c., stanowiło – w ocenie Sądu – nie rozpoznanie istoty sprawy.

Na skutek zażalenia strony pozwanej, Sąd Najwyższy uchylił wyżej opisany wyrok Sądu Apelacyjnego, pozostawiając rozstrzygnięcie o kosztach postępowania zażaleniowego w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie. Sąd Najwyższy ocenił, że Sąd Apelacyjny naruszył art. 386 § 4 k.p.c., bowiem nie zachodziły podstawy uchylenia wyroku określone tym przepisem

Przy ponownym rozpoznaniu apelacji powodowy Skarb Państwa i pozwana spółka podtrzymały dotychczasowe stanowiska i podnoszoną argumentację prawną.

Sąd Apelacyjny zważył, co następuje.

I. Bezzasadny jest zarzut kwestionujący nie odrzucenie sprzeciwu wobec wadliwego uzupełnienia jego braku poprzez przedłożenie odpisu pełnomocnictwa nie identycznego w swej formie i treści do oryginału.

Stosownie do treści art. 130 § 1 i 2 k.p.c., uzupełnienie braków formalnych pisma procesowego i zastosowanie sankcji w związku z bezskutecznym upływem terminu do jego uzupełnienia, może dotyczyć tylko takich braków, skutkiem których pismo nie może otrzymać prawidłowego biegu. Tym samym brak jest podstaw do zastosowania sankcji odrzucenia sprzeciwu (art. 504 § 1 k.p.c. w zw. z art. 130 § 1 i 2 k.p.c.) w sytuacji, gdy wadliwe uzupełnienie jego braku, poprzez przedłożenie odpisu pełnomocnictwa dla jego doręczenia przeciwnikowi procesowemu (art. 89 § 1 k.p.c.), nie zagraża osiągnięcia celu przedmiotowej regulacji tj. wykazania przez pełnomocnika własnego umocowania wraz z zawiadomieniem o tym umocowaniu przeciwnika procesowego. Pomimo zatem przedłożenia przez stronę pozwaną jako odpisu pełnomocnictwa dokumentu nie identycznego z oryginałem, ale określającego tożsamy zakres umocowania oraz wskazującego na tożsamą osobę pełnomocnika, w sprawie nie zachodziły wątpliwości co do tego kto był pełnomocnikiem strony pozwanej ani co do tego, jaki był zakres jego umocowania. Sąd brak było podstaw do przyjęcia, że zachodziły przeszkody w nadaniu sprzeciwowi dalszego biegu.

W konsekwencji, bezzasadne są wnioski apelującego Skarbu Państwa o uchylenie zaskarżonego wyroku i odrzucenie sprzeciwu.

II. Przechodząc do rozpoznania zarzutów o charakterze merytorycznym, w pierwszej kolejności wskazać należy, że aktualnie rozpoznając sprawę Sąd Apelacyjny nie jest związany poglądem wyrażonym przez Sąd odwoławczy przy pierwotnym rozpoznaniu apelacji.

Stosownie do treści art. 386 § 6 k.p.c., ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w uzasadnieniu wyroku sądu drugiej instancji wiążą zarówno sąd, któremu sprawa została przekazana, jak i sąd drugiej instancji przy ponownym rozpoznaniu sprawy. Przepis ten ma więc zastosowanie wyłącznie w sytuacji ponownego rozpoznania sprawy przez Sąd odwoławczy na skutek dokonanego uprzednio uchylecia zaskarżonego wyroku. Tymczasem, w niniejszej sprawie, wyrok Sądu Apelacyjnego uchylający zaskarżone orzeczenie Sądu Okręgowego i przekazujący sprawę do ponownego rozpoznania, został następnie uchylony przez Sąd Najwyższy w ramach formalnej kontroli przewidzianej art. 394¹ § 1¹ k.p.c. Tym samym doszło do skasowania orzeczenia uchylającego zaskarżony wyrok, a co za tym idzie – aktualne procedowanie Sądu Apelacyjnego nie stanowi „ponownego” rozpoznania sprawy w rozumieniu art. 386 § 4 k.p.c.

III. Ustalenia dokonane w pierwszej instancji Sąd Apelacyjny przyjmuje za własne. Obejmują one w istocie okoliczności niesporne, a związane z chronologią zdarzeń w toku postępowania podatkowego.

Chybione są zarzuty apelującego Skarbu Państwa skierowane przeciwko podstawie faktycznej wyroku. To, czy istnieją podstawy do uznania, że na skutek zapłaty podatku doszło (bądź nie doszło) do wygaśnięcia w całości (bądź w części) zobowiązania podatkowego należy bowiem do sfery prawnej a nie faktycznej. Zważyć należy, że okoliczności faktyczne służące przedmiotowej ocenie nie są sporne, a konkluzja co do ewentualnego wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest zależna wyłącznie od oceny tych faktów w świetle norm prawa podatkowego.

Zakres dokonanych ustaleń faktycznych jest wystarczający dla rozstrzygnięcia sprawy. Wydając zaskarżony wyrok Sąd Okręgowy ocenił, że Skarb Państwa, reprezentowany przez organ skarbowy, nie jest legitymowany do dochodzenia należności wynikającej ze zwróconej niezasadnie nadpłaty podatku przy wykorzystaniu cywilnoprawnej instytucji bezpodstawnego wzbogacenia. Rozstrzygnął zatem zasadę, odwołując się do niespornego stanu faktycznego, sprowadzającego się do sekwencji zdarzeń mających miejsce w ramach stosunku podatkowego łączącego strony. Przyjęcie prawidłowości konkluzji Sądu I instancji nie generuje zatem potrzeby dalszej weryfikacji zgłoszonego roszczenia, a dopiero zakwestionowanie przyjętego przy wyrokowaniu poglądu prawnego otwierałoby potrzebę dalszego badania przesłanek z art. 405 i 410 kc, z uwagi na treść zarzutów (w tym przede wszystkim dotyczących weryfikacji wysokości roszczenia) oraz potrzebę prowadzenia rozbudowanego postępowania dowodowego.

Sąd Apelacyjny podziela ocenę co do braku legitymacji czynnej strony powodowej, jakkolwiek z odmienną argumentacją prawną. Tym niemniej ocena to czyni zbędnym dokonywanie dalej idących ustaleń faktycznych i niweczy potrzebę prowadzenia dalej idącego postępowania dowodowego. Z tych przyczyn zarzut apelującego naruszenia przepisów prawa procesowego poprzez oddalenie wniosków dowodowych stał się bezprzedmiotowy.

IV. Waga problemów prawnych niezbędnych dla rozstrzygnięcia o zasadzie odpowiedzialności strony pozwanej i legitymacji czynnej strony powodowej powoduje, że sprawa ma charakter skomplikowany, a wyrażenie jednoznacznego poglądu prawnego jest utrudnione. Świadczy o tym nie tylko rozbieżność rozstrzygnięć w niniejszej sprawie oraz w sprawie o zbliżonym stanie faktycznym rozpoznanej w Sądzie Apelacyjnym pod sygn. I ACa 429/16, lecz także treść decyzji wydawanych w toku postępowania podatkowego i wyrażanych w tych decyzjach ocenach prawnych. Wystarczy wskazać, że organy podatkowe wyrażały także poglądy co do przedawnienia należności podatkowej i wynikającej stąd niemożności żądania zapłaty zwróconej podatkowemu nadpłaty oraz wydania w tym przedmiocie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Prawidłowość tych poglądów w oczywisty sposób musiałaby się przełożyć na ocenę bezzasadności zgłoszonego w niniejszej sprawie roszczenia, skoro będące skutkiem przedawnienia wygaśnięcie wierzytelności uzasadniałoby tezę, że powodowy Skarb Państwa nie jest zubożony. Z drugiej strony Skarb Państwa powołuje się na argumentację, mającą oparcie w poglądach wyrażanych w orzecznictwie sądów administracyjnych, że skoro należność podatkowa wygasła na skutek zapłaty, to bezprzedmiotowe jest odwoływanie się do jej przedawnienia. Wreszcie Sąd Apelacyjny, w równoległe prowadzonej sprawie I ACa 429/16, o zbliżonym stanie faktycznym, przyjął, że przesądzenie istnienia drogi sądowej dla dochodzenia należności bezzasadnie zwróconej z tytułu nadpłaty podatku, rozciąga się na przyjęcie dopuszczalności skorzystania z instrumentu cywilnego w tym zakresie, skutkiem czego jest brak potrzeby analizy przepisów prawa podatkowego. Powyższy wywód nie

ma wyłącznie charakteru historycznego. Wskazuje natomiast, że w sprawie występują istotne zagadnienia prawne. Źródłem tego stanu rzeczy jest skomplikowany stan prawny oraz potrzeba rozgraniczenia sfer prawa publicznego i prywatnego, w szczególności w świetle relacji pomiędzy obywatelem a państwem.

W ocenie Sądu Apelacyjnego rozstrzygnięcie sprawy, z uwagi na ustalony i niesporny stan faktyczny oraz treść mających w sprawie zastosowanie norm prawnych, wykładanych w świetle reguł konstytucyjnych, wymaga odpowiedzi na następujące, podstawowe zagadnienia:

Po pierwsze, konsekwencji wynikających z przyjęcia istnienia drogi sądowej dla dochodzenia należności zwróconych z tytułu nadpłaty podatku przy wykorzystaniu instytucji bezpodstawnego wzbogacenia.

Po drugie, czy należność, której domaga się powód jest należnością podatkową, czy też, na skutek zwrotu zapłaconego wcześniej podatku, jest świadczeniem cywilnoprawnym z uwagi na jej „oderwanie” od źródła, z którego wynika. Z tym wiąże się zagadnienie ewentualnej dopuszczalności dochodzenia przez Skarb Państwa świadczeń publicznoprawnych przy wykorzystaniu instytucji prawa cywilnego.

Po trzecie, czy w opisanym stanie faktycznym normy prawa podatkowego umożliwiają potencjalne odzyskanie niezasadnie zwróconego – tytułem nadpłat – świadczenia podatkowego, a jeżeli nie - to czy brak odpowiedniego instrumentarium w prawie podatkowym prowadzi do możliwości wykorzystania instytucji prawa cywilnego, czy też stanowi lukę prawną – co przy zawężającej wykładni norm prawa podatkowego mogłoby prowadzić do wniosku o braku podstaw do żądania zwrotu niezasadnie wypłaconej, z winy organu, należności.

Po czwarte – ewentualnie - czy należność podatkowa wygasła na skutek przedawnienia, a w związku z tym, czy powodowy Skarb Państwa jest zubożony.

Wskazane wyżej zagadnienia wzajemnie się przenikają, jak też w niektórych przypadkach rozstrzygnięcie części kwestii czyni bezprzedmiotowymi rozważanie dalszych zagadnień.

V. W ocenie Sądu Apelacyjnego, nie budzi jakichkolwiek zastrzeżeń przyjęcie dopuszczalności drogi sądowej dla dochodzenia zgłoszonego roszczenia. W pełni należy zaakceptować ugruntowane w tym zakresie poglądy wyrażane w orzecznictwie, że przedmiotem procesu jest roszczenie procesowe (a więc twierdzenie, że powodowi przysługuje określona w żądaniu ochrona prawna), że źródłem stosunków cywilnoprawnych mogą być akty administracyjne, jak też, że o cywilnoprawnym charakterze roszczenia procesowego decydują twierdzenia powoda i odwołanie się do okoliczności kształtujących stosunek cywilnoprawny. Dopuszczalność drogi sądowej zależy od stanu faktycznego powołanego na uzasadnienie zgłoszonego roszczenia, nie jest natomiast warunkowana wykazaniem istnienia roszczenia i stosunku prawnego łączącego strony. Wywiedzenie zatem żądania z instytucji bezpodstawnego wzbogacenia skutkuje przyjęciem, że sprawa ma charakter sprawy cywilnej, bez względu na zasadność lub bezzasadność zgłoszonego roszczenia.

Z oceny dopuszczalności drogi sądowej strony wywodzą odmienne wnioski. Strona pozwana wskazuje na jedynie formalne przesądzenie dopuszczalności oceny zgłoszonego roszczenia przez sąd powszechny, skoro uzasadniając zgłoszone żądanie powód odwołał się do okoliczności wypełniających przesłanki normy o charakterze cywilnoprawnym. Tymczasem powodowy Skarb Państwa zdaje się wskazywać, że przyjęcie w sprawie drogi sądowej przesądza o istnieniu legitymacji czynnej powoda, a więc o dopuszczalności dochodzenia zgłoszonej należności, mającej swoje źródło w stosunku publicznoprawnym, przy wykorzystaniu instytucji prawa cywilnego.

W ocenie Sądu Apelacyjnego przyjęcia istnienia drogi sądowej ma charakter jedynie formalny, skoro dla przyjęcia tej drogi wystarczające są takie skonstruowanie podstawy faktycznej zgłoszonego roszczenia procesowego, w ramach której powód – odwołując się do norm prawa cywilnego – twierdzi, iż łączy go z pozwanym określony stosunek cywilnoprawny. Sąd zauważa, że w orzecznictwie Sądu Najwyższego wyrażono pogląd, iż jakkolwiek dopuszczalność drogi sądowej w określonej sprawie oraz możliwość uzyskania ochrony prawnej w postępowaniu sądowym to dwie różne kwestie, to jednak nie można a priori przyjmować założenia, że dane żądanie może być przedmiotem

rozpoznania przed sądem powszechnym, ale nie będzie mogło być uwzględnione z tego względu, że wierzytelność podlegająca ochronie ma publicznoprawny charakter – takie założenie bowiem prowadzi do stworzenia iluzji w zakresie prawa do drogi sądowej. Pogląd ten pozornie może wskazywać na powiązanie oceny dopuszczalności drogi sądowej z oceną zasadności zgłoszonego roszczenia w zakresie ochrony wierzytelności mającej charakter publicznoprawny. Wskazać jednak należy, że równocześnie Sąd Najwyższy powołał, iż wadliwe jest założenie, że „do przyjęcia dopuszczalności drogi sądowej twierdzenie powoda o przysługiwaniu mu roszczenia podlegającego rozpoznaniu w drodze sądowej powinno być wypełnione podaniem faktów wskazujących na istnienie stosunku cywilnoprawnego pomiędzy powodem i pozwanym, natomiast samo powołanie się na decyzję administracyjną ze wskazaniem, że rodzi ona konsekwencje cywilnoprawne nie jest wystarczające”. (wyrok SN z 28.10.2010 r., II CSK 227/10, OSNC-ZD z 2011 r., z.1, poz. 23). W konsekwencji przyjęć należy, że do kwalifikacji zgłoszonego roszczenia oraz oceny dopuszczalności drogi sądowej dochodzi poprzez pryzmat powołanych twierdzeń faktycznych, bez badania ich prawdziwości. Ocena dopuszczalności drogi sądowej dokonywana jest na wstępnym etapie postępowania i nie może być uzależniona od weryfikacji zasadności zgłoszonego roszczenia. To dopiero postępowanie sądowe służy ocenie, czy twierdzenia powołane na uzasadnienie żądania pozwu są prawdziwe. Tym samym – w oczywisty sposób – przesądzenie o dopuszczalności drogi sądowej nie może i nie decyduje o tym, czy w rzeczywistości w powołanym przez powoda stanie faktycznym merytorycznie uzasadnione jest przyjęcie dopuszczalności skorzystania z norm prawa cywilnego dla ochrony wierzytelności, która ma swoje źródło w stosunku publicznoprawnym.

Konsekwencją tego stanowiska jest przyjęcie – odmiennie niż to miało miejsce w sprawie I ACa 429/16 – że dla merytorycznej oceny zgłoszonego w niniejszej sprawie roszczenia znaczenie mają także rozważania odwołujące się do treści prawa podatkowego, w tym dotyczące interpretacji przepisów ordynacji podatkowej. W sprawie nie budzi przecież wątpliwości, że sporna kwota wypłaconej należności, mająca - wedle twierdzeń pozwu - stanowić świadczenie nienależne, odpowiada wysokości brakującej należności podatkowej wraz z odsetkami, a do jej zwrotu doszło w toku postępowania podatkowego, na podstawie decyzji organu skarbowego. Tym samym źródłem ewentualnego wzbogacenia jest stan faktyczny, w ramach którego, na skutek czynności mających miejsce w toku postępowania podatkowego, doszło do sytuacji braku zapłaty w pełnej wysokości daniny o charakterze publicznoprawnym. W rezultacie ocena zasadności roszczenia o zapłatę przedmiotowej kwoty z odwołaniem się do przepisów o nienależnym świadczeniu musi być dokonana z uwzględnieniem regulacji prawnych dotyczących postępowania podatkowego. Analiza prawna w tym zakresie jest bowiem niezbędna dla stwierdzenia istnienia przesłanek roszczenia opartego na przepisach art. 405 i 410 k.c.

VI. Dalsze rozważania muszą być poprzedzone uwagą natury ogólnej, o charakterze aksjologicznym, a odnoszącą się do przyczyn, dla których – w ustalonym stanie faktycznym – Skarb Państwa zmuszony jest dochodzić przed sądem powszechnym roszczenia, które pierwotnie wynikało ze stosunku publicznoprawnego. O ile zatem rozważyć, jaka jest przyczyna konieczności rozstrzygnięcia przez sąd powszechny kwestii dochodzonego pozwem świadczenia, które – pierwotnie – wynikało z należności podatkowej, to wynika to z faktu, że w toku postępowania podatkowego, na skutek błędów różnych organów władzy publicznej, Państwo nie poradziło sobie z poborem od strony pozwanej należności podatkowej. I to począwszy od ustawodawcy, który odpowiedzialny jest za kształt regulacji podatkowych. Zwrócić uwagę należy na brak przejrzystości i kompletności tych regulacji, w połączeniu z unormowaniem mającym wpływ na wysokość spornej należności podatkowej, którego wykładnia wymagała dwukrotnego wyrażenia poglądu przez Trybunał Konstytucyjny. Dalej, powstała sytuacja jest wynikiem błędów organów podatkowych, które – zwracając rzekomą nadpłatę - dopuściły się rażącego naruszenia prawa (na marginesie wskazać należy, że w ocenie Ministra Finansów i sądów administracyjnych, stwierdzających nieważność decyzji o zwrocie nadpłaty, do kwalifikowanego naruszenia prawa doszło w sytuacji, gdy prawidłowe jego zastosowanie wymagało dwukrotnej wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego). Dalej, ponownie ustawodawcy, skoro – zdaniem powodowego Skarbu Państwa – ustawodawca nie przewidział w prawie podatkowym instrumentów dla dochodzenia należności podatkowej wypłaconej bezzasadnie tytułem zwrotu nadpłaty na podstawie decyzji administracyjnej.

To wszystko w sytuacji, gdy sam stosunek podatkowy ma charakter publicznoprawny, a organy podatkowe podejmują czynności o charakterze władczym, w sferze imperium, jak też prawo podatkowe ma charakter autonomiczny i

nie ulega wątpliwości, że – co do zasady – normy prawa cywilnego nie powinny służyć egzekwowaniu danin publicznoprawnych.

Sąd Apelacyjny zdaje sobie sprawę, że dla oceny zasadności roszczenia z tytułu bezpodstawnego wzbogacenia nie ma znaczenia, czy do wzbogacenia doszło w sposób zawiniony czy nie. Tym niemniej wskazane wyżej wątpliwości dotyczą samej możliwości skorzystania z instytucji prawa cywilnego dla dochodzenia należności pierwotnie publicznoprawnej w sytuacji, gdy brak ściągnięcia przez państwo takiej należności wynika z przyczyn leżących po stronie państwa.

Stąd rozważenia także wymaga, czy w świetle reguł konstytucyjnych, dopuszczalna jest taka wykładnia przepisów, która umożliwi dochodzenie należności przy wykorzystaniu instrumentarium cywilnego, w szczególności – jak ma to miejsce w niniejszej sprawie – w 15 lat po powstaniu obowiązku podatkowego i przy braku zdarzeń powodujących, że w świetle prawa podatkowego możliwe byłoby dochodzenie należności podatkowej po upływie tak długiego okresu czasu.

VII. Sąd Apelacyjny w pełni podziela pogląd o dopuszczalności stosowania przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu w sytuacji, gdy nie ma innego środka prawnego, przy wykorzystaniu którego możliwe byłoby przywrócenie równowagi majątkowej, naruszonej bez prawnego uzasadnienia. Przedmiotowy pogląd nie budzi wątpliwości, jakkolwiek nie przesądza o zasadności skorzystania z ochrony prawnej przewidzianej art. 405 i 410 k.c. w każdym stanie faktycznym.

Zważyć należy, że instytucja bezpodstawnego wzbogacenia jest jednym z podstawowych instrumentów służących ochronie podmiotów prawa cywilnego przed niekorzystnymi dla nich i nie mającymi ostatecznego oparcia w ich woli – ani w woli władzy publicznej – zmianami majątkowymi. Instytucja ta realizuje wynikający z zasady sprawiedliwości nakaz oddania każdemu tego, co mu się należy. Jednakże, ze względu na inne wartości chronione przez porządek prawny, nakaz ten jest urzeczywistniany przez ustawodawcę w ściśle określonych ramach. „Chodzi zatem – przynajmniej co do zasady – o oddanie każdemu tego, co mu się należy według prawa, a nie według nadrzędnego względem prawa kryterium słuszności” (tak Kodeks Cywilny; Komentarz pod red. J. Gudowskiego, LexisNexis, Warszawa 2013 – komentarz do art. 405 k.c., str. 266).

Przepisy o bezpodstawnym wzbogaceniu nie służą zatem wyrównaniu powstałych nierówności majątkowych w każdych warunkach, lecz jedynie wówczas, gdy określony przypadek mieści się w hipotezie art. 405 i nast. k.c. i równocześnie nie jest uregulowany odrębnymi przepisami. Możliwość skorzystania z przedmiotowej instytucji występuje w szczególności wówczas, gdy brak jest szczególnej podstawy prawnej rozliczeń, wynikającej ze szczególnych okoliczności faktycznych sprawy. Stąd przyjmuje się, że art. 405 i nast. k.c. mogą być podstawą zwrotu nienależnie pobranych świadczeń o charakterze publicznoprawnym, ale tylko o tyle, o ile kwestia ta nie podlega regulacji przepisów szczególnych.

Przypomnieć jednak należy, że poglądy wyrażane w orzecznictwie Sądu Najwyższego, formułujące przekonanie o dopuszczalności – w określonych stanach faktycznych – skorzystania z przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu, gdy normy publicznoprawne nie przydają dostatecznej ochrony zmierzającej do wyrównania powstałej nierównowagi majątkowej, prezentowane były w sprawach, w których zachodziła potrzeba ochrony podmiotów prywatnych w relacjach z organami władzy publicznej. (np. uchwała z dnia 21 marca 1996 r., III AZP 39/95, OSNP z 1996 r., nr 19, poz. 280; uchwała z dnia 16 maja 2007 r., III CZP 35/07, OSNC z 2008 r., z. 7-8, poz. 72; wyrok z dnia 18 listopada 2009 r., II CSK 242/09, OSNC-ZD z 2010 r., z. 3, poz. 74). Poglądy te uwzględniały potrzebę przydania ochrony prawnej określonym podmiotom w świetle art. 77 Konstytucji RP w sytuacji, gdy przepisy normujące dany stosunek publicznoprawny nie zawierały uregulowań umożliwiających dochodzenie roszczeń w danym typie postępowania administracyjnego.

Nie oznacza to – nawet przy przyjęciu, że normy konstytucyjne nie służą przede wszystkim gwarancji praw organów władzy publicznej – że teza o wykorzystaniu instrumentów przewidzianych prawem cywilnym dla ochrony roszczeń wynikających ze stosunków publicznoprawnych nie może mieć zastosowania dla ochrony interesów Skarbu Państwa. Tyle tylko, że analiza dopuszczalności uzyskania takiej ochrony musi być dokonana ostrożnie, przy wykładni zawężającej, przy uwzględnieniu źródła roszczenia, charakteru danego stosunku publicznoprawnego oraz wynikającej

stąd pozycji takiego podmiotu jakim jest Skarb Państwa. Zważyć należy, że Skarb Państwa działa jednocześnie w sferze publicznoprawnej wykonując akty władcze (w sferze imperium) oraz jako podmiot stosunków cywilnoprawnych (w sferze dominium). Tym samym w sytuacji, gdy ewentualna powstała nierównowaga majątkowa na niekorzyść Skarbu Państwa jest wynikiem władczego działania organów władzy publicznej, to wytyczenie ścisłej granicy pomiędzy działaniem w obu wskazanych wyżej sferach jest trudne. To wszystko w sytuacji, gdy realizacja prawa do sądu służy przede wszystkim obywatelom, w tym przeciwko Państwu, a nie odwrotnie. Podobnie wyrażona w art. 77 ust.2 Konstytucji RP zasada, że ustawa nie może nikomu zamykać drogi sądowej dochodzenia naruszonych wolności lub praw ma na celu ochronę praw podmiotów prywatnych, w tym przeciwko Państwu, a nie Skarbowi Państwa przeciwko obywatelom.

Podkreślenia przy tym wymaga, że zakresem rozważań w niniejszej sprawie objęta jest jedynie sytuacja, gdy do powstania nierówności majątkowej doszło w wyniku i w toku postępowania podatkowego, a nie przy okazji tego postępowania. Nie budzi bowiem wątpliwości dopuszczalność skorzystania przez Skarb Państwa z przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu w sytuacji, gdy do niezasadnego przysporzenia doszło jedynie przy okazji postępowania podatkowego, a nie w związku z tym postępowaniem. I tak przykładowo, nie budzi zastrzeżeń pogląd wyrażony przez Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 27 października 2011 r. (I FSK 1680/10, lex nr 1033966), że omyłkowe przekazanie tytułem zwrotu podatku przez organ podatkowy na rachunek podatnika nienależnej mu kwoty pieniężnej, w sytuacji gdy w sposób prawomocny rozstrzygnięto kwestię niezasadności wniosku o stwierdzenie nadpłaty i brak jest związku przyczynowo – skutkowego pomiędzy zachowaniem podatnika a nienależnym zwrotem, powinno być rozpatrywane zgodnie z przepisami k.c. o bezpodstawnym wzbogaceniu i nienależnym świadczeniu (art. 405 w zw. z art. 410 § 1 k.c.)...” W tym bowiem stanie faktycznym do powstania nierówności majątkowej doszło jedynie przy okazji prowadzonego postępowania publicznoprawnego, omyłkowo i niezależnie od jego toku. Jakościowo odmienna jest natomiast sytuacja, gdy do nierówności majątkowej doszło na skutek zwrotu podatku na podstawie decyzji wydanej w toku postępowania o charakterze publicznoprawnym, tyle tylko, że następnie stwierdzono nieważność tej decyzji.

VIII. W związku z powyższym przypomnieć należy, że argumentacja strony powodowej zasadza się na twierdzeniu, że do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego doszło poprzez zapłatę, a dokonany na podstawie nieważnej decyzji podatkowej zwrot nadpłaty nie jest zaległością podatkową. Prowadzić to ma do konkluzji, z jednej strony, o bezprzedmiotowości rozważań czy należność podatkowa wygasła na skutek przedawnienia, skoro przedawnienie nie biegnie po wygaśnięciu zobowiązania podatkowego wobec zapłaty (pogląd ten nie budzi kontrowersji w doktrynie i orzecznictwie sądów administracyjnych). Z drugiej strony, że skoro wypłacona niezasadnie należność nie jest zaległością podatkową, to brak jest środków prawnych umożliwiających odzyskanie tej należności przy wykorzystaniu instrumentów prawa podatkowego. To uzasadniać ma skorzystanie z instytucji cywilnoprawnej – przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu.

W zakresie tej ostatniej okoliczności w pełni należy się zgodzić, że sporna należność nie stanowi zaległości podatkowej. Stosownie do treści art. 51 ustawy – Ordynacja podatkowa, zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności. Nadto, z art. 52 Ordynacji, w brzemieniu obowiązującym w dacie zaistnienia ocenianych zdarzeń, na równi z zaległością podatkową traktuje się m.in. nadpłatę, jeżeli w zeznaniu lub deklaracji, o której mowa w art. 73 § 2, została wykazana nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej, a organ podatkowy dokonał jej zwrotu lub zaliczenia na poczet zaległości podatkowych bądź bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych. Z treści przedmiotowych norm, przy zakazie rozszerzającej wykładni przepisów prawa podatkowego, w oczywisty sposób wynika, wbrew stanowisku Sądu I instancji, że zwrócona stronie pozwanej nadpłata nie stanowi zaległości w rozumieniu cyt. art. 51. Strona pozwana zapłaciła bowiem cały należny podatek w terminie. W doktrynie i orzecznictwie sądów administracyjnych nie budzi natomiast kontrowersji pogląd, że w świetle przepisów art. 51 i art. 52 § 1 ordynacji podatkowej, nie jest zaległością podatkową ani nie może być traktowana na równi z zaległością podatkową nienależnie zwrócona podatnikowi nadpłata w podatku, jeżeli nie była wykazana nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej w zeznaniu rocznym, lecz była stwierdzona decyzją organu podatkowego (tak. Komentarz do ustawy Ordynacja podatkowa, LexisNexis, Warszawa 2013, str. 328; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 sierpnia 2008 r., lex nr 411887). Ścisła wykładnia w/w przepisów

wskazuje, że zaległość podatkowa powstaje wyłącznie wówczas, gdy zwrot nastąpił bez prowadzenia postępowania weryfikującego korektę podatkową. W przypadku, gdy zwrot następuje poprzez weryfikację korekty deklaracji podatkowej i w konsekwencji wydania decyzji przez organ podatkowy – nienależny zwrot nie stanowi zaległości podatkowej. Ma to swoje skutki, tak w braku podstaw do naliczania odsetek od tej należności, jak też w braku możliwości wykorzystania instrumentów zawartych w Ordynacji podatkowej oraz przepisach ustawy o egzekucji w postępowaniu administracyjnym dla dochodzenia przedmiotowej należności.

W tej sytuacji rozważenia wymaga, czy wyrównanie powstałej dysproporcji majątkowej może nastąpić przy wykorzystaniu instytucji bezpodstawnego wzbogacenia. Powodowy Skarb Państwa, wskazując na argumentację za dopuszczeniem takiej możliwości, odwołuje się m.in. do faktu wprowadzenia do Ordynacji podatkowej zmian ustawą nowelizującą z 2015 r. (Dz.U. z 2015 r., poz. 1649), którą m.in. rozszerzono pojęcie zaległości podatkowej, przewidując obowiązek zwrotu bez wezwania organu podatkowego, m.in. uprzednio zwróconej przez organ podatkowy nadpłaty, w tym także określonej lub stwierdzonej w decyzji, która następnie została uchylona, zmieniona lub stwierdzono jej nieważność albo stwierdzono jej wygaśnięcie (art. 52 § 1 pkt 2 w aktualnie obowiązującym brzemieniu). Strona powodowa wskazuje, że potrzeba takiej nowelizacji wynikała z istniejącej luki prawnej, która dotychczas była możliwa do uzupełnienia wyłącznie poprzez skorzystanie z przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu (jak to powołano w uzasadnieniu projektu ustawy nowelizującej). Argumentacja ta jest chybiona. Pomijając, że z faktu, że projektodawca wyraził w uzasadnieniu projektu przekonanie o możliwości wykorzystania w opisywanym stanie faktycznym instytucji prawa cywilnego nie wynika, iż obiektywnie taka droga zniwelowania powstałej nierównowagi majątkowej była dopuszczalna, wskazać należy, iż dokonanie przedmiotowej nowelizacji przekonuje jedynie o tym, iż w dotychczasowym stanie prawnym ustawodawca nie przewidywał możliwości dochodzenia zwrotu bezzasadnie wypłaconej nadpłaty podatkowej w sytuacji, gdy zwrot ten wynikał z decyzji organu podatkowego. Przedmiotowy stan faktyczny objęty był zatem luką prawną, z czego wynika, że wypłacona w tym warunkach nadpłata nie podlega zwrotowi.

Podkreślić należy, że samodzielność prawa podatkowego oznacza jego samowystarczalność instytucjonalną. W tym stanie rzeczy, autonomiczność prawa podatkowego i wymóg zawężającej jego wykładni musi prowadzić do wniosku o niedopuszczalności wykorzystania cywilnoprawnej instytucji bezpodstawnego wzbogacenia dla dochodzenia powstałej na niekorzyść Skarbu Państwa nierównowagi majątkowej, na skutek braku pobrania należnego podatku w pełnej wysokości, o ile ta nierównowaga powstała w toku i w ramach prowadzonego postępowania podatkowego. O ile zatem do takiej nierównowagi dochodzi, to – co do zasady – jej wyrównanie może nastąpić wyłącznie z wykorzystaniem instrumentów przewidzianych prawem podatkowym – jak to ma miejsce choćby poprzez ukształtowanie treści art. 51 i 52 Ordynacji podatkowej. O ile natomiast określone stany faktyczne nie mieszczą się w ukształtowanej prawem podatkowym regulacji, to powstała nierównowaga majątkowa nie podlega wyrównaniu, w tym także przy wykorzystaniu instrumentów przewidzianych prawem cywilnym. Należy dojść do przekonania, że w tym zakresie regulacja zamieszczona w przepisach Ordynacji podatkowej jest zupełna i szczególna w stosunku do przepisów kodeksu cywilnego. Tym samym, wskazane wyżej przepisy stanowią szczególną podstawę rozliczeń, co wyklucza stosowanie przepisów art. 405 i 410 k.c. Milczenie ustawodawcy w zakresie praw i obowiązków podatkowych nie może być poczytywane za lukę prawną podlegającą wypełnieniu w drodze analogii, jak też brak wypowiedzi ustawodawcy w zakresie praw i obowiązków podatkowych nie może prowadzić do wykorzystania instytucji cywilnoprawnych prowadzących do rozszerzenia obowiązków prawnie – podatkowych. Skoro ustawodawca nie traktuje niezasadnie zwróconej nadpłaty jako zaległości podatkowej, to niedopuszczalne jest wykorzystanie przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu dla dochodzenia należności, której źródłem jest obowiązek podatkowy.

Przeciwny pogląd prowadziłby do wątpliwych wniosków, dopuszczających możliwość dochodzenia przez Skarb Państwa, przy wykorzystaniu instrumentarium cywilnoprawnego, danin publicznoprawnych w każdej sytuacji, w której przepisy regulujące dany stosunek publicznoprawny nie byłyby wystarczające dla ściągnięcia obiektywnie istniejącej należności.

Przyjęta przez Sąd Apelacyjny argumentacja znajduje potwierdzenie, o ile rozważyć przesłanki obowiązku zapłaty przez podatnika bezzasadnie zwróconego mu podatku. Zgodnie z art. 52 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej w

brzemieniu sprzed nowelizacji w 2015 r., zaległość podatkową stanowił nienależnie dokonany zwrot podatku, chyba że podatnik wykazał, że nie nastąpiło to z jego winy. Tym samym brak winy podatnika wykluczał zaliczenia zwrotu podatku na zaległość podatkową, a co za tym idzie – wykluczał możliwość jego ściągnięcia na rzecz organu podatkowego przy wykorzystaniu instrumentów prawa podatkowego. W tym stanie rzeczy, przyjęcie argumentacji strony powodowej musiałyby prowadzić do konkluzji o możliwości dochodzenia zwróconego podatku bez winy podatnika, przy wykorzystaniu instytucji bezpodstawnego wzbogacenia – co stanowi wniosek niedopuszczalny i pozostający w sprzeczności z treścią i celem przedmiotowej regulacji.

Zważyć przy należy, że stan związany z niezasadnie zwróconym podatkiem został uregulowany tym samym przepisem, który dotyczy niezasadnie zwróconej nadpłaty. Nie sposób zatem dokonywać odmiennej oceny obu tych przypadków.

Podkreślenia nadto wymaga, że w świetle regulacji zawartej w art. 52 § 1 Ordynacji, w brzemieniu obowiązującym przed nowelizacją z 2015 r., kryterium zaliczenia nieopłaconej należności jako zaległości podatkowej, związane było z zawinieniem. Z treści przepisu wynika, że za ewentualnie błędy podatnik odpowiada jedynie wówczas, gdy nie było to przedmiotem kontroli organu podatkowego. W sytuacji, gdy organ wydał decyzję administracyjną – to wówczas powstała nierówność majątkowa jest wynikiem wyłącznie błędu organu (nie można w szczególności przypisać błędu podatnikowi gdy wystąpił z niezasadną korektą deklaracji w sytuacji, gdy była ona przedmiotem postępowania organu podatkowego i przedmiotem decyzji podatkowej). W tym kontekście zgodzić się należy z tezą, że tak jak Skarb Państwa nie może ponosić negatywnych konsekwencji błędnych działań podatnika, tak i podatnik nie powinien ponosić negatywnych konsekwencji działań organów państwa. W państwie prawnym (art. 2 Konstytucji) nie do przyjęcia jest sytuacja, w której błędy administracji podatkowej są źródłem tak korzyści ekonomicznych państwa jak i niepewności prawnej podatnika.

Wskazać także należy, że wyrażenie w okolicznościach niniejszej sprawy odmiennego poglądu prowadziłby do konkluzji o naruszeniu zasady równości. Strona pozwana byłaby bowiem w gorszej sytuacji niż gdyby zachowała się w sposób oceniany przez ustawodawcę jako naganny tj. gdyby w ogóle nie zapłaciła podatku, bądź też zwrot nadpłaty nastąpił bez błędu organu podatkowego, na podstawie przyjęcia korekty deklaracji podatkowej. W obu przypadkach należność traktowana by była jako zaległość podatkowa i podatnik mógłby powołać się na wygaśnięcie należności na skutek przedawnienia.

Wreszcie, przeciwny wniosek prowadziłby do sytuacji, w której strona pozwana odpowiadałaby za powstały brak zapłaty w pełnej wysokości należności podatkowej w sposób nieograniczony czasowo. W istocie doszłoby do stanu, w którym w stosunku do strony pozwanej miałyby miejsce znaczne przedłużenie odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe. Zważyć należy, że rzecz dotyczy świadczenia, którego źródłem był obowiązek podatkowy za 2001 r., a o ile w sprawie miałyby zastosowanie instrumenty przewidziane prawem podatkowym, świadczenie to byłoby już przedawnione. Za niedopuszczalne należy uznać takie uregulowanie i rozumienie instytucji prawnych, które będzie prowadzić do istnienia po stronie podatnika niepewności co do jego sytuacji prawnej przez bardzo długi okres czasu. Regulacje winny uwzględniać konieczność stabilizacji stosunków społecznych, zapewniających realizację wynikającą z art. 2 Konstytucji zasady bezpieczeństwa prawnego. Tymczasem skorzystanie z instytucji bezpodstawnego wzbogacenia stanowiłoby obejście regulacji podatkowych, w tym dotyczących przedawnienia zobowiązań podatkowych.

Wskazać także należy, że przy zastosowaniu aktualnie obowiązujących przepisów Ordynacji podatkowej, sporna należność wynikająca z niezasadnego zwrotu nadpłaty stanowiłaby zaległość podatkową – co umożliwiłoby stronie pozwanej weryfikację zasadności żądania zwrotu tego świadczenia w oparciu o przepisy prawa podatkowego, w tym z powołaniem się na jej wygaśnięcie wobec jej przedawnienia.

Wreszcie, w sytuacji, gdy tego rodzaju stan faktyczny miałby być przedmiotem oceny przez sąd powszechny, doszłoby do naruszenia praw podatnika, skoro roszczeniem objęta jest należność, której ustalenie i weryfikacja nie leży w granicach kognicji sądu powszechnego.

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

Biorąc to pod uwagę Sąd Apelacyjny, na podstawie art. 385 k.p.c., orzekł jak w sentencji.

Za bezzasadne uznał Sąd Apelacyjny także wszelkie zarzuty kwestionujące rozstrzygnięcie o kosztach procesu. W ocenie Sądu sprawa miała charakter skomplikowany i wymagała od pełnomocników znacznego nakładu pracy – co uzasadniało zasądzenie kosztów związanych z zastępstwem procesowym powyżej stawek minimalnych.

O kosztach postępowania apelacyjnego Sąd orzekł na podstawie art. 98 § 1 k.p.c. w zw. z art. 391 § 1 k.p.c. Na zasądzone koszty złożyła się opłata od zażalenia do Sądu Najwyższego (20.000 zł), opłata wynagrodzenia pełnomocnika za postępowanie zażaleniowe przed Sądem Najwyższym (7.700 zł – zgodnie z § 2 pkt 7 w zw. z § 10 ust.2 pkt 2 Rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie; Dz.U. z 2015 r., poz. 1800) oraz opłata wynagrodzenia pełnomocnika za postępowanie apelacyjne, w stawce podwyższonej o 25 % (14.400 zł – zgodnie z § 2 pkt 7 w zw. z § 10 ust.1 pkt 2 i w zw. z § 15 cyt. Rozp.).

SSA Jerzy Bess SSA Paweł Rygiel SSA Barbara Górczanowska