

Oskar Olejnik

Uniwersytet Wrocławski
e-mail: oskar.olejnik.98@gmail.com
ORCID: 0000-0002-8229-2021



Glosa aprobująca do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4 kwietnia 2018 roku, II FSK 2304/17

ABSTRAKT

W glosowanym orzeczeniu Naczelny Sąd Administracyjny rozważał kwestię istnienia uprawnienia podmiotu niebędącego podatnikiem do żądania stwierdzenia nadpłaty podatku. Kluczowe znaczenie, co zostało podkreślone w uzasadnieniu, miało pojęcie „podatnik”. Ma ono swoją definicję legalną w Ordynacji podatkowej, jest jednak jednym z tzw. pustych terminów, wymagających doprecyzowania w ramach ustaw podatkowych. Zagadnienie relacji ogólnego i szczegółowego prawa podatkowego jest zaś istotne zarówno dla praktyki obrotu, jak i nauki prawa podatkowego. W trakcie analizy orzeczenia NSA posłużono się metodą dogmatycznoprawną. Glosa ma charakter aprobujący – NSA odmówił przyznania uprawnień do żądania stwierdzenia nadpłaty podatku podmiotowi niebędącemu podatnikiem oraz właściwie dokonał wykładni pojęcia „strony” (art. 133 o.p.) oraz „podatnika” (art. 7 o.p.). Definicja legalna „podatnika” zawarta w Ordynacji podatkowej ma charakter definicji kaskadowej, która sama w sobie jest pusta, nie spełnia zatem przewidzianej dla niej funkcji ograniczenia obszaru nieostrości.

SŁOWA KLUCZOWE

wykładnia prawa podatkowego, żądanie stwierdzenia nadpłaty podatku, podatnik, strona postępowania podatkowego

An approving gloss on the judgement of the Supreme Administrative Court issued on 4th April 2018, II FSK 2304/17

ABSTRACT

In the glossed judgement the Supreme Administrative Court considered whether a person who was not a taxpayer had legal right to make a claim for overpaid tax. The crucial problem, which was underlined in the opinion of the court, was the meaning of the term *taxpayer*. Although this term has its legal definition in the Tax Ordinance, it is an example of an empty term which needs to be precised by the specific provisions of tax legislation. The issue of relation between general and specific provisions of tax legislation is

important to both the practice and the study of tax law. To analyse the judgement, a dogmatic method was used. The gloss is approving SAC judgement – the court refused to grant legal right to make a claim for overpaid tax to a person who was not a taxpayer and correctly clarified terms *party* and *taxpayer*. Definition of the latter term has the form of a cascade – it is void unless co-defined by the specific provisions, and therefore it does not execute its function to confine the area of indistinctness.

KEYWORDS

clarification of the provisions of tax law, claim for overpaid tax, taxpayer, party of the tax procedure

Teza 1

Zakres znaczeniowy pojęcia „podatnik” nie może być analizowany jedynie na podstawie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacji podatkowej (tj. Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zmianami) (dalej: o.p.), ale każdorazowo należy odnieść go do kręgu podmiotów podlegających obowiązkowi podatkowemu wynikającemu z ustaw podatkowych.

Teza 2

Podmiot niebędący podatnikiem, poza szczególnymi przypadkami opisanymi w treści art. 72 § 2–4 o.p., nie może skutecznie żądać stwierdzenia nadpłaty podatku, a organ podatkowy winien odmówić wszczęcia postępowania na podstawie art. 165a § 1 o.p., gdyż żądanie wniósł podmiot niebędący stroną w rozumieniu art. 133 o.p.

Wprowadzenie

Należy zacząć od wskazania, że niniejsza glosa ma charakter aprobujący, a autor przywiązuje większą uwagę do sposobu budowania definicji legalnej „podatnika” zawartej w tekście Ordynacji podatkowej oraz ustaw podatkowych niż do aspektów proceduralnych, gdyż w tym zakresie Naczelny Sąd Administracyjny oparł swoją decyzję na ugruntowanej linii orzeczniczej¹. O ile ustalenie normy prawnej oraz uprawnień poszczególnych podmiotów (stron w postępowaniu podatkowym) wynikających z art. 75 § 1 o.p. może mieć istotne znaczenie dla praktyki obrotu, o tyle rozważania teoretyczne, pozostające niejako na uboczu głosowanego orzeczenia, mają większe znaczenie dla techniki legislacyjnej oraz nauki prawa podatkowego, w tym dla formułowania postulatów *de lege ferenda*.

1 Zob. m.in. wyrok NSA z 26 listopada 2008 r., I FSK 1620/07, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, www.orzeczenia.nsa.gov.pl; dalej: CBOSA; wyrok NSA z 9 maja 2019 r., II FSK 1867/11, CBOSA.

Stanowisko organów administracji publicznej oraz WSA

Sprawa, w której wydany został glosowany wyrok, zainicjowana została wnioskiem syndyka masy upadłości „A” Sp. z o.o. (dalej: syndyk) do burmistrza W. o stwierdzenie nadpłaty podatku. Stan faktyczny prezentował się następująco: „A” Sp. z o.o. zawarła 18 listopada 2011 roku umowę dzierżawy nieruchomości z „B” Sp. z o.o. Dana nieruchomość miała być zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej przez „A” Sp. z o.o., strony ustaliły wysokość czynszu, zakres korzystania z nieruchomości oraz inne prawa i obowiązki. Wśród nich wskazano również, że „A” Sp. z o.o. będzie ponosić koszty związane z utrzymaniem nieruchomości, w tym podatek od nieruchomości należny od przedmiotu dzierżawy. Postanowieniem właściwego sądu, 3 sierpnia 2015 roku ogłoszono upadłość „A” Sp. z o.o., obejmującą likwidację majątku upadłego.

Syndyk, po zapoznaniu się ze stanem finansów „A”, zwrócił się do organu podatkowego – burmistrza W. – o stwierdzenie nadpłaty podatku, uiszczanego przez „A” Sp. z o.o. w latach 2011–2014. Organ pierwszej instancji postępowanie umorzył na podstawie art. 207 o.p. i art. 210 o.p. w zw. z art. 208 o.p., wskazując, że nie stanowi nadpłaty podatku wpłata dokonana przez podmiot niebędący podatnikiem².

Od decyzji o umorzeniu postępowania syndyk wniósł odwołanie do Samorządowego Kolegium Odwoławczego, które to po ponownym rozpatrzeniu sprawy wydało decyzję uchylającą w całości decyzję organu pierwszej instancji w sprawie umorzenia postępowania o nienależnie zapłacone zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości z uwagi na jego bezprzedmiotowość i umorzyło postępowanie. SKO wskazało, że organ pierwszej instancji nie powinien był w ogóle sprawy prowadzić, gdyż wniosek inicjujący postępowanie złożony został przez podmiot niebędący stroną, a zatem postępowanie to było od początku bezprzedmiotowe, w związku z czym zastosowanie powinien był znaleźć art. 165a § 1 o.p.

Od decyzji SKO skargę do WSA w Gdańsku wniósł syndyk, zarzucając m.in. naruszenie art. 73 § 1 i 2 o.p. oraz art. 75 § 1 i 2 o.p. w związku z art. 165 o.p., poprzez uznanie, iż skarżący nie ma statusu podatnika, a co za tym idzie nie jest uprawniony do wystąpienia z żądaniem stwierdzenia nadpłaty podatku. Wojewódzki Sąd Administracyjny podzielił zapatrywanie organu drugiej instancji i w konsekwencji oddalił skargę.

Stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego

Naczelnny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną wniesioną przez syndyka (w swojej skardze kasacyjnej syndyk podniósł tożsame zarzuty z zarzutami stawianymi decyzji organu drugiej instancji w skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego). Po rozpoznaniu skargi kasacyjnej uznał, że nie posiadała ona usprawiedliwionych podstaw. W uzasadnieniu podkreślono, że syndyk od początku stał na stanowisku, iż „A” Sp. z o.o. nie podlegała obowiązkowi podatkowemu wynikającemu z ustawy z 12 dnia stycznia 1991

² Klasyfikacja prawna oraz wyciąg z treści uzasadnienia decyzji podane za: wyrok WSA w Gdańsku z 1 lutego 2017 r., I SA/Gd 1481/16, CBOSA.

roku o podatkach i opłatach lokalnych (tj. Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 z późn. zm.). Zobowiązanie podatkowe zaś, bazując na koncepcji doktryny prawa cywilnego, ma postać węzła prawnego łączącego strony tego stosunku. Jeśli zatem świadczenie zostało spełnione przez podmiot niebędący podatnikiem w świetle materialnego prawa podatkowego, to nie ma on również statusu strony w postępowaniu podatkowym. Samo uiszczenie kwoty podatku przez podmiot pozostający poza strukturą wierzyciel podatkowy (organ) – dłużnik podatkowy (podatnik) nie sprawia, że podmiot ten zyskuje status „pozornego” podatnika lub statusu strony w postępowaniu podatkowym. Z tego względu podmiot niebędący podatnikiem, poza szczególnymi przypadkami opisanymi w treści art. 72 § 2–4 o.p., nie może skutecznie żądać stwierdzenia nadpłaty podatku.

Analiza i ocena stanowiska NSA

Poprawna ocena stanowiska NSA nie jest łatwa z wielu względów. Przede wszystkim zdać sobie trzeba sprawę z rzeczywistych, a nie tylko prawnych, skutków orzeczenia. *Prima facie* uznać bowiem można, że podmiot, który nie był zobowiązany do zapłaty podatku, uiścił znaczną sumę pieniędzy, a na skutek głosowanego orzeczenia zamknęła się przed nim droga do odzyskania świadczonej sumy pieniężnej. Dogłębna analiza procesu, od postępowania przed organem pierwszej instancji do zakończenia postępowania zainicjowanego skargą kasacyjną, prowadzi jednak do odmiennych wniosków, które pośrednio wybrzmiewają z orzeczenia NSA.

W pierwszej kolejności wskazać należy, że zgodnie z art. 75 § 1 o.p. podatnik kwestionujący wysokość pobranego podatku może złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty podatku. Ten przepis, pozornie nieskomplikowany, zmusza do analizy kolejnych przepisów prawa, ze względu na mnogość definicji legalnych, do których się odwołuje. W związku z tym zacząć należy od tego, że nadpłatą jest kwota nienależnego lub nadpłaconego podatku (art. 72 § 1 pkt 1 o.p.). Definicja ta musi zostać jednak wzbogacona, a jej treść znaczeniowa zubożona, przez wskazanie momentu powstania nadpłaty, co dzieje się z dniem zapłaty przez podatnika podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej (art. 73 § 1 pkt 1 o.p.). Uprawnienie do wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty podatku, a w konsekwencji roszczenie o zwrot nadpłaconego podatku, przysługują jedynie podatnikowi.

Z perspektywy postępowania podatkowego, z którym na kanwie przedstawionej sprawy mierzyły się organy podatkowe oraz sądy administracyjne, istotne znaczenie ma pojęcie strony postępowania. Odnosząc się do tej kwestii skrótowo, wskazać można, że postępowanie wszczyna się z urzędu lub na żądanie strony (art. 165 § 1 o.p.). Przepis ten rozpatrywać należy łącznie z art. 133 § 1 o.p., a wynikiem takiej wykładni jest stwierdzenie, że mamy do czynienia z żądaniem czynności organu, a nie żądaniem wszczęcia postępowania³. W przypadku, gdy żądanie zostało wniesione przez osobę niebędącą stroną, organ powinien wydać postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania (art. 165a § 1 o.p.). Postanowienie takie

3 J. Szatkowski, *Wszczęcie postępowania podatkowego*, (w:) *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, red. R. Dowgier, Białystok 2015, s. 288.

może jednak zostać wydane jedynie w sytuacji, kiedy z żądania w sposób wyraźny wynika, że wnosi je podmiot nieuprawniony, niebędący stroną. Jeżeli zaś brak legitymacji procesowej nie jest ewidentny, a organ wydałby takie postanowienie, stanowiłoby ono wyraz obiektywnej koncepcji strony postępowania podatkowego, co stałoby w sprzeczności z zasadą demokratycznego państwa prawa⁴. Organ podatkowy powinien zatem na skutek żądania podjąć czynności zmierzające do ustalenia, czy żądanie wniósł podmiot uprawniony, a w razie pozytywnej odpowiedzi na to pytanie – prowadzić postępowanie podatkowe. Z tych powodów należy zwrócić uwagę na kluczową definicję strony postępowania, aby przejść następnie do podstawowego problemu w niniejszej sprawie, czyli definicji podatnika.

Status strony w postępowaniu podatkowym, analogicznie jak w postępowaniu administracyjnym, przynależny jest podmiotom posiadającym interes prawny w rozstrzygnięciu danej sprawy. O interesie prawnym decyduje natomiast przepis prawa materialnego. Rozróżnienie na interes prawny i faktyczny ma tu olbrzymie znaczenie⁵. Przed nowelizacją Ordynacji podatkowej, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2003 roku, stroną postępowania definiowały rozpatrywane łącznie⁶ art. 133 o.p. i art. 134 o.p. w ówczesnym brzmieniu. Z jednej strony bowiem ograniczono krąg podmiotów mogących mieć status strony do podmiotów zdefiniowanych ustawowo w Ordynacji podatkowej (art. 134 o.p.), z drugiej jednak wskazano, że stroną jest każdy, kto żąda czynności organu podatkowego, do kogo czynność organu się odnosi lub czyjego interesu działanie organu choćby pośrednio dotyczy (art. 133 o.p.). Aby jednak postępowanie nie było od początku bezprzedmiotowe, nie można było na podstawie samej tylko definicji strony z art. 133 o.p. ustalić, jakie podmioty wchodziły faktycznie w zakres tej definicji. Uzupełnić ją zatem należało o sformułowanie, że podmioty wymienione w art. 134 o.p. swoją legitymację czerpały nie tyle z interesu faktycznego, co właśnie z interesu prawnego, zdefiniowanego w przepisach prawa materialnego⁷. Bazując niejako na tych doświadczeniach historycznych, można powiedzieć, że podatnikiem w konkretnej sytuacji prawnopodatkowej jest zawsze jednostkowy podmiot normy indywidualnej⁸, który ma interes prawny w rozstrzygnięciu danej sprawy. Mając w pamięci powyższe uwagi, przejść można do sedna dogmatycznej warstwy analizowanego orzeczenia.

Kluczowe dla poprawnej oceny stanowiska NSA jest odkodowanie skonstruowanej przez sąd definicji operatywnej podatnika *ad casum*. Zacząć należałoby od pozornie oczywistego stwierdzenia, że tym, co oddziela gałąź prawa podatkowego od innych dziedzin prawa są m.in. specyficzne zasady wykładni wypracowane w doktrynie i judykaturze⁹. Jedną z ta-

4 B. Adamiak, *O potrzebie jednolitości koncepcji strony postępowania administracyjnego*, Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji 2015, nr 100 (1), s. 169.

5 Zob. W. Klonowiecki, *Strona w postępowaniu administracyjnym*, Lublin 1938, s. 10 i n., za: B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądowniczo-administracyjne*, Warszawa 2019, s. 175–176.

6 Tak m.in. R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2000, s. 149–153, za: B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne...*, s. 175–176.

7 C. Kosikowski i in., *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2002, s. 338–339, za: B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne...*, s. 175–176.

8 M. Dzwonkowski, H. Dzwonkowski, *Artykuł 7 Ordynacji podatkowej*, (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2020 (Legalis).

9 A. Nowak, I. Nowak, *Obowiązek podatkowy na gruncie polskiego prawa podatkowego – uwagi de lege ferenda*, *Kwartalnik Prawa Publicznego* 2009, nr 1–2, s. 49.

kich zasad orzeczniczych, niekontestowaną przez wiele lat, była zasada prymatu wykładni językowej¹⁰. Obecnie postuluje się raczej wykładnię kompleksową¹¹, obejmującą również wykładnię systemową i funkcjonalną, zgodnie z derywacyjną teorią wykładni. Wyjść zatem należy od literalnego brzmienia przepisu (wykładnia językowa jest wciąż chronologicznie pierwsza i niepomijalna¹²), aby następnie przejść do jego systemowej i funkcjonalnej interpretacji.

W literaturze niejednokrotnie podejmowano próbę dokonania wykładni pojęcia podatnika zarówno na gruncie ogólnego¹³, jak i szczególnego prawa podatkowego¹⁴. Starano się również sformułować jego doktrynalną definicję – przyjąć można, że mowa o jednostce życia społecznego, z którą przepisy prawa podatkowego wiążą obowiązek podatkowy¹⁵. Doprecyzujemy, że chodzi tu, w odróżnieniu od podmiotu podatku, o indywidualnego adresata, któremu prawo podatkowe przypisuje konkretne uprawnienia i obowiązki¹⁶. Zarówno ta definicja, jak i przepis art. 7 o.p. nie stanowią, które desygnaty wchodzą w zakres znaczeniowy pojęcia podatnika. Nasuwa się pytanie, dlaczego zatem ustawodawca wprowadził w przepisach Ordynacji podatkowej definicję legalną, która jest zupełnie nieoperatywna¹⁷. W §146 Zasad techniki prawodawczej¹⁸ wskazano, że definicję legalną danego pojęcia tworzy się między innymi wówczas, gdy dane pojęcie jest nieostre, a jest pożądane ograniczenie jego nieostrości (ust. 1 pkt 2). W przypadku definicji z art. 7 o.p. cel ten nie został spełniony, gdyż w rzeczywistości jest to tzw. pusty termin¹⁹. W obecnym kształcie Ordynacji podatkowej spełnia on jedynie dwie funkcje: odróżnia podatnika od płatnika i inkasenta²⁰ oraz poprzez odesłanie do ustaw podatkowych wiąże tamtejszymi definicjami legalnymi „podatnika” organy podatkowe i sądy administracyjne stosujące Ordynację podatkową²¹.

10 M. Zirk-Sadowski, *Transformacja prawa podatkowego a jego wykładnia*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2004, nr 4, s. 12–16; por. B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego (próba inwentaryzacji)*, Kwartalnik Prawno-Finansowy 2018, nr 1, s. 27.

11 H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 89–90.

12 Tamże.

13 Zob. A. Bartosiewicz, *Pojęcie podatnika w świetle przepisów Ordynacji podatkowej*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2009, nr 3–4; B. Brzeziński, *Podstawowe pojęcia Ordynacji podatkowej*, (w:) *Studia nad Ordynacją podatkową*, red. B. Brzeziński, C. Kosikowski, Łódź–Toruń 1999.

14 Zob. A. Bartosiewicz, *Podatnik podatku od towarów i usług. Próba rekonstrukcji pojęcia*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2011, nr 3, s. 9–28.

15 Definicja K. Ostrowskiego, za: M. Dzwonkowski, H. Dzwonkowski, *Artykuł 7...*

16 Tamże.

17 Rodzi to daleko idące konsekwencje, np. konieczność każdorazowego bazowania przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne na definicji operatywnej, skonstruowanej na podstawie definicji legalnych zawartych w ustawach podatkowych; zob. A. Halasz, *Niejednolite stosowanie definicji pojęć prawnych w prawie podatkowym*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2017, nr 3, s. 113–123.

18 Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 283).

19 P. Borszowski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2020, s. 70.

20 M. Dzwonkowski, H. Dzwonkowski, *Artykuł 7...*

21 A. Halasz, *Niejednolite stosowanie...*, s. 117.

Na gruncie przytoczonego stanu faktycznego, w którym został wydany głosowany wyrok, chodzi o podatnika²² w rozumieniu ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (tj. Dz.U. z 2019 r., poz. 1170 z późn. zm.). Bez ustalenia, który podmiot jest podatnikiem, nie sposób bowiem stwierdzić, czy na podstawie art. 133 § 1 o.p. można przyznać mu status strony w postępowaniu, ze wszystkimi tego konsekwencjami. Ordynacja podatkowa za podatnika uznaje osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, podlegającą na mocy ustaw podatkowych (w rozumieniu art. 3 pkt 1 o.p.) obowiązkowi podatkowemu (art. 7 § 1 o.p.), przy czym ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami również inne podmioty (§ 2). Już pobieżna analiza przytoczonego przepisu wskazuje, że ustawodawca stworzył definicję kaskadową. Przepis Ordynacji podatkowej jest bowiem jedynie odnośnikiem, linkiem, pierwszym poziomem do regulacji ustaw podatkowych, bardziej szczegółowych. Ustawodawca w tym podstawowym dla prawa podatkowego akcie zaznacza jedynie maksymalny obszar zakresu znaczeniowego terminu „podatnik”, przy jednoczesnej redukcji, noszącej ślady minimalizmu, treści znaczeniowej. Bazując jedynie na przepisach Ordynacji podatkowej, nie sposób zatem wskazać desygnatów pojęcia „podatnik” – definicję uzupełniającą, lub wręcz tworzącą, przepisy ustaw podatkowych. Jednak zamiast pastwić się nad techniką legislacyjną, można pokusić się o uzasadnienie działań ustawodawcy.

Prawo podatkowe funkcjonuje w dynamicznie zmieniającej się rzeczywistości społeczno-gospodarczej, za którą musi nadążyć. Jednocześnie jednak jest ono ukierunkowane zasadami prawa – czy to wspólnymi dla całego systemu (np. zasada demokratycznego państwa prawa wynikająca z art. 2 Konstytucji RP), czy to przynależącymi jedynie do jego części²³. Oczekiwać zatem należałoby, że prawo podatkowe będzie podlegało ciągłym i częstym zmianom, co jednak ze względu na zasadę pewności prawa nie może mieć miejsca. Dylemat ten znajduje odzwierciedlenie na płaszczyźnie prawa podatkowego w dyskusji na temat elastyczności przepisów prawa podatkowego oraz definiowania pojęć, ujmowanego jako ograniczenie obszaru nieostrości²⁴.

Ustawodawca, zdając sobie sprawę z nieuniknionych zmian gospodarczych oraz różnorodności obowiązków podatkowych wynikających z różnych podatków o odmiennej konstrukcji, jest niechętny do stworzenia jednej, unikalnej definicji legalnej, która rozciągałaby się na obszar całego prawa podatkowego. Tym samym, ograniczając się do art. 7 o.p., stwierdzić można, że pojęcie „podatnika” jest pojęciem nieostrym, a zatem zapewniającym pewną elastyczność. Nie wchodząc jednak w szczegóły daleko wykraczające swoją objętością ponad ramy tej pracy, uznać można, że w przypadku pojęcia „podatnika” mamy do czynienia z determinantami ograniczenia tej nieostrości, a zatem wskazującymi na konieczność definiowania²⁵. Ponieważ zaś obecna definicja jest wadliwa, słusznym postulatem *de lege*

22 W świetle powyższych uwag, mowa tu o podmiocie podatku, który w konkretnej sytuacji podatkowoprawnej staje się podmiotem praw i obowiązków, a zatem podatnikiem.

23 B. Brzeziński, *Zasady ogólne...*, s. 25.

24 P. Borszowski, *Definiowanie pojęć w prawie podatkowym jako ograniczenie obszaru nieostrości*, Wrocławsko-Lwowskie Zeszyty Prawnicze 2017, nr 8, s. 189–198.

25 Tamże, s. 191–192.

ferenda jest stworzenie bardziej rozbudowanej warstwy definicyjnej, która zapewniłaby pełną operatywność, w przyszłej Ordynacji podatkowej²⁶. Uwagi te mają generalny charakter i choć co prawda wykraczają poza standardowe ramy glosy, to pozostają z glosowanym orzeczeniem w nierozzerwalnym związku. Są one tym bardziej aktualne, że obecnie trwają kolejne prace nad nowelizacją Ordynacji podatkowej w ramach realizacji rządowego programu „Polski Ład”.

Na zakończenie tej części, wracając do realiów sprawy, w której zapadło glosowane orzeczenie, NSA trafnie określił jako podatnika podmioty podatku od nieruchomości, wskazane w art. 3 ust. 1 pkt 1–4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, podlegające w konkretnej sytuacji obowiązkowi podatkowemu. Dopiero ustalenie stanu faktycznego i porównanie go z treścią tego przepisu pozwala na dokonanie prawidłowej subsumcji, tzn. stwierdzenia, czy dany podmiot jest podatnikiem, a w konsekwencji czy jest stroną postępowania administracyjnego.

Podsumowanie

Prawidłowo przeprowadzone rozumowanie w niniejszej sprawie powinno rozpocząć się od analizy art. 165 § 1 o.p. i stwierdzenia, że postępowanie wszczyna się na żądanie strony. Pojęcie strony stanowi odesłanie do art. 133 o.p., który to stronę w postępowaniu podatkowym definiuje. Ponieważ postępowanie nie może toczyć się w oderwaniu od norm prawa materialnego, gdyż byłoby bezprzedmiotowe, definicję strony z art. 133 o.p. odnieść należy do materialnoprawnych podstaw danej sprawy, w tym przypadku do przepisów o nadpłacie podatku, tzn. art. 72 o.p. i n., ze szczególnym uwzględnieniem art. 75 § 1 o.p. Zdając sobie sprawę z faktu, że stroną postępowania o stwierdzenie nadpłaty podatku może być jedynie podatek, z wyjątkami wynikającymi z art. 72 § 2–4 o.p., analizie poddać należy pojęcie podatnika, odnosząc się do właściwej ustawy podatkowej. Jeżeli w procesie stosowania prawa subsumcja prowadzi do stwierdzenia, że podmiot występujący z żądaniem nie ma statusu podatnika, to nie jest on również stroną postępowania, a zatem zastosowanie znajduje art. 165a § 1 o.p. Naczelny Sąd Administracyjny właśnie takie rozumowanie przedstawił w uzasadnieniu swojego wyroku, właściwie analizując proceduralne aspekty przedstawionej sprawy. Sposób i wyniki wykładni pojęcia podatnika, chociaż nie zostały *explicité* przedstawione przez sąd, również zasługują na aprobatę.

Bazując na glosowanym wyroku, przedstawić można refleksję ogólniejszą, wykraczającą poza ramy prawa podatkowego. Na początku glosy pojawiło się stwierdzenie, że *prima facie* takie rozstrzygnięcie NSA zamyka drogę podmiotowi, który zapłacił podatek²⁷ nie będąc podatnikiem, do odzyskania świadczonych sum pieniężnych. Nie jest to prawda, co zresztą zauważył również NSA. Immanentną cechą prawa jest to, że jest systemem złożonym z wielu naczyń połączonych. W zaistniałym stanie faktycznym syndykowi przysługiwało

²⁶ P. Borszowski, *Prawo...*, s. 70.

²⁷ W tym miejscu zaznaczyć również można, że niekiedy mamy do czynienia z zapłatą podatku, skoro obowiązek podatkowy nigdy nie powstał. Jest to jednak materiał znacznie wykraczający poza wąskie ramy glosy.

roszczenie o zwrot nienależnie świadczonych pieniędzy, na podstawie przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu i nienależnym świadczeniu. Względy aksjologiczne przy analizie konkretnej sprawy nie mogą przesłonić znaczenia systemu prawa²⁸ – „niekorzystne” orzeczenie dla strony, która „moralnie” ma rację, nie oznacza, że prawo tej racji jej odmawia.

Druga refleksja dotyczy natomiast pożądanego, operatywnego wzorca definicji podatnika. O ile obecnie funkcjonujące rozwiązanie – „pusta” definicja w Ordynacji podatkowej i kaskadowe odesłanie do ustaw podatkowych – jest korzystne z punktu widzenia pragmatyki działania organów podatkowych, stanowi ono wyłom w założeniu uporządkowania ogólnego prawa podatkowego w ramach jednej ustawy. Problem w tym, że jakakolwiek propozycja rozwiązania, ze względu na różnorodność podatków, będzie musiała w swej treści odsyłać do ustaw podatkowych. Tym samym próba ustalenia pożądanej definicji podatnika wymaga przede wszystkim pogłębionych badań komparatystycznych.

Bibliografia

Literatura

- Adamiak B., *O potrzebie jednolitości koncepcji strony postępowania administracyjnego*, Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji 2015, nr 100 (1).
- Adamiak B., Borkowski J., *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2019.
- Bartosiewicz A., *Podatnik podatku od towarów i usług. Próba rekonstrukcji pojęcia*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2011, nr 3.
- Bartosiewicz A., *Pojęcie podatnika w świetle przepisów Ordynacji podatkowej*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2009, nr 3–4.
- Borszowski P., *Definiowanie pojęć w prawie podatkowym jako ograniczenie obszaru nieostrości*, Wrocławsko-Lwowskie Zeszyty Prawnicze 2017, nr 8.
- Borszowski P., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2020.
- Brzeziński B., *Podstawowe pojęcia Ordynacji podatkowej*, (w:) *Studia nad Ordynacją podatkową*, red. B. Brzeziński B., C. Kosikowski, Łódź–Toruń 1999.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe a prawo cywilne*, Toruński Rocznik Podatkowy 2008.
- Brzeziński B., *Zasady ogólne prawa podatkowego (próba inwentaryzacji)*, Kwartalnik Prawno-Finansowy 2018, nr 1.
- Dzwonkowski M., Dzwonkowski H., *Artykuł 7 Ordynacji podatkowej*, (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2020.
- Filipczyk H., *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013.
- Halasz A., *Niejednolite stosowanie definicji pojęć prawnych w prawie podatkowym*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2017, nr 3.
- Kalinowski M., *Podmiotowość prawna podatnika*, Toruń 1999.
- Łętowska E., *Dlaczego i po co pisze się glosy, czyli dwanaście uwag dla debiutujących autorów komentarzy do orzeczeń sądowych – forum*, Monitor Prawniczy 2005, nr 11.

²⁸ Zob. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe a prawo cywilne*, Toruński Rocznik Podatkowy 2008, s. 115–140. Autor co prawda nie porusza zagadnienia uzupełniania się tych dwóch gałęzi prawa, wykazuje jednak interesujące związki między nimi.

Nowak A., Nowak I., *Obowiązek podatkowy na gruncie polskiego prawa podatkowego – uwagi de lege lata i de lege ferenda*, Kwartalnik Prawa Publicznego 2009, nr 1–2.

Szatkowski J., *Wszczęcie postępowania podatkowego, (w:) Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, red. R. Dowgier, Białystok 2015.

Zirk-Sadowski M., *Transformacja prawa podatkowego a jego wykładnia*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2004, nr 4.

Akty prawne

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1170 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 z późn. zm.).

Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie ”Zasad techniki prawodawczej” (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 283.).

Orzecznictwo

Wyrok NSA z 26 listopada 2008 r., I FSK 1620/07, CBOSA.

Wyrok WSA w Gdańsku z 1 lutego 2017 r., I SA/Gd 1481/16, CBOSA.

Wyrok NSA z 4 kwietnia 2018 r., II FSK 2304/17, CBOSA.

Wyrok NSA z 9 maja 2019 r., II FSK 1867/11, CBOSA.

CYTOWANIE

O. Olejnik, *Glosa aprobująca do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 kwietnia 2018 roku, sygn. akt II FSK 2304/17*, Studia Administracyjne 2(14)/2021, xxx, DOI: 10.18276/sa.2021.14-06.