

**Uchwała z dnia 21 marca 1996 r.**  
**III AZP 39/95**

Przewodniczący SSN: Janusz Łętowski, Sędziowie SN: Kazimierz Jaśkowski, Adam Józefowicz (sprawozdawca), Jerzy Kwaśniewski, Adam Wróbel,

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Włodzimierza Skoniecznego, w sprawie ze skargi Henryka G. na decyzję Izby Skarbowej w R. z dnia 28 kwietnia 1994 r., [...] w przedmiocie odmowy zwrotu nadpłaty kwoty podatku dochodowego za 1991 r., po rozpoznaniu na posiedzeniu jawnym dnia 21 marca 1996 r. zagadnienia prawnego przekazanego przez Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Rzeszowie postanowieniem z dnia 7 listopada 1995 r., [...] - do rozstrzygnięcia w trybie art. 391 k.p.c. w związku z art. 211 k.p.a.

Czy zgłoszenie przez podatnika żądania korekty wyliczonego podatku dochodowego i zwrotu nadpłaty w tym podatku w sytuacji, gdy ów podatnik zmarł po złożeniu skargi do Naczelnego Sądu Administracyjnego na decyzję Izby Skarbowej w Rzeszowie stwierdzającą, iż podatek wykazany w zeznaniu jest podatkiem należnym, przechodzi na jego spadkobierców ?

p o d j ą ł następującą uchwałę:

**Prawo podatnika do zwrotu nadpłaty podatku dochodowego przechodzi na jego spadkobierców.**

**U z a s a d n i e**

Przedstawione zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości powstało w toku rozpatrywania przez Naczelny Sąd Administracyjny skargi Henryka G. na decyzję Izby Skarbowej w R. z dnia 28 kwietnia 1994 r., odmawiającą zwrotu nadpłaty podatku dochodowego za 1991 r. Izba Skarbowa uznała, że podatek dochodowy wykazany w zeznaniu podatkowym skarżącego za 1991 r. jest podatkiem należnym. Henryk G. wniósł skargę 6 maja 1994 r., a 26 września 1994 r. zmarł. Spadek po nim nabyli: wdowa Danuta G. oraz troje małoletnich dzieci, tj. Edyta, Katarzyna i Sebastian. Postanowieniem z dnia 24 kwietnia 1995 r. [...], Sąd Rejonowy w M. zezwolił Danucie G. na rozporządzenie majątkiem dzieci. Pełnomocnik Danuty G. wniósł o przyjęcie następstwa prawnego swej mocodawczyni w sprawie administracyjnej.

W tym stanie sprawy Naczelny Sąd Administracyjny powziął wątpliwość co do tego, czy żądanie zwrotu nadpłaty w podatku dochodowym przechodzi na spadkobierców, gdy skarżący zmarł po złożeniu skargi do Sądu. Według przepisu art. 922 § 2 kodeksu cywilnego nie należą do spadku prawa i obowiązki zmarłego ściśle związane z jego osobą. W związku z tym powstaje pytanie, czy żądanie korekty wyliczonego przez podatnika podatku dochodowego i zwrotu nadpłaty uiszczanego podatku jest ściśle związane z osobą podatnika i nie należy do spadku, czy też to uprawnienie przechodzi z chwilą śmierci podatnika, na jego spadkobierców? Uogólniając to zagadnienie,

Naczelny Sąd Administracyjny pyta, czy prawa i obowiązki wynikające z przepisów prawa podatkowego przechodzą z chwilą śmierci podatnika na jego spadkobierców, czy też nie wchodzi do spadku?

Zdaniem tego Sądu ustawodawca uregulował w sposób wyraźny wyłącznie odpowiedzialność spadkobierców podatnika za zobowiązania podatkowe spadkodawcy na zasadach określonych w przepisach Kodeksu cywilnego za długi. Dochodzenie od spadkobierców zapłaty podatku należnego od spadkodawcy, jako byłego podatnika, wymaga uprzedniego wydania odrębnej decyzji na podstawie art. 40 w związku z art. 44 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r., Nr 108, poz. 486 ze zm.).

Powołując się na wyrażony w orzecznictwie i doktrynie prawa podatkowego pogląd, iż obowiązek podatkowy ma charakter publicznoprawny, ściśle związany z podmiotem, który wkroczył w pole obowiązku podatkowego, określone ustawową normą podatkową, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że żaden przepis prawa podatkowego nie przewiduje możliwości przenoszenia obowiązku podatkowego na osoby trzecie w drodze cesji ani w drodze sukcesji. W konsekwencji żaden inny podmiot niż obciążony obowiązkiem podatkowym, nie może stać się stroną postępowania wymiarowego i realizować jeden z obowiązków, składających się na treść stosunku prawnego podatkowego. Obowiązek podatkowy jest obligatoryjnym zobowiązaniem do poniesienia ciężaru podatkowego. Ma on charakter złożonego stosunku prawnego, z którego związaniem łączy się nałożenie na podatnika szeregu obowiązków merytorycznych i proceduralnych, a w szczególności poddanie się postępowaniu podatkowemu, prowadzącemu do zindywidualizowania obowiązku podatkowego. Konkretyzacja obowiązku powoduje powstanie zobowiązania podatkowego. Z powyższych rozważań Naczelny Sąd Administracyjny wyprowadził wniosek, że postępowanie podatkowe może być wszczęte i toczyć się dalej tylko wtedy, gdy w myśl art. 28 k.p.a. istnieje podmiot, którego interesu prawnego lub obowiązku dotyczyć ma postępowanie podatkowe. Jeżeli w trakcie postępowania wymiarowego podatnik zmarł, to w jego miejsce nie może wstąpić spadkobierca, gdyż postępowanie to nie dotyczy obowiązku dziedzicznego.

Naczelny Sąd Administracyjny przytoczył także odmienny pogląd, wyrażony w wyroku NSA z dnia 20 października 1987 r., III SA 496/87 (por. Palestra 1990 Nr 6-7 s. 67), według którego prawa i obowiązki wynikające z przepisów podatkowych - są dziedziczne.

Ponadto podał, że w doktrynie prawa cywilnego przyjmuje się, iż nie wchodzi w skład spadku prawa i obowiązki wynikające z innych stosunków prawnych, niż cywilnoprawnych, w szczególności ze stosunków karnoprawnych, administracyjnych, finansowych i podatkowych, chyba, że co innego stanowi przepis szczególny. Nie można także pominąć poglądu, że prawa i obowiązki wynikające z przepisów prawa podatkowego mają charakter mieszany, tj. osobisto-majątkowy.

Sąd Najwyższy po rozważeniu interesujących wywodów Naczelnego Sądu Administracyjnego doszedł do przekonania, że udzielenie odpowiedzi na przedstawione zagadnienie prawne wymaga najpierw oceny charakteru prawnego nadpłaty, a następnie jej skutków procesowych w razie śmierci strony w toku postępowania administracyjnego o zwrot nadpłaty.

Obowiązek podatkowy jest zobowiązaniem do poniesienia ciężaru podatkowego

w zakresie określonym w ustawie w razie powstania stanu faktycznego, odpowiadającego hipotezie normy podatkowej. Obejmuje on główny obowiązek zapłaty świadczenia pieniężnego na rzecz Państwa i inne szczegółowe powinności z tym związane umożliwiające realizację tego obowiązku, jak np. zgłoszenie organowi podatkowemu zaistnienia określonego stanu rzeczy, objętego normą podatkową, złożenie deklaracji podatkowej, zeznań podatkowych itp.

Przedmiotem postępowania w niniejszej sprawie jest żądanie strony zwrotu nadpłaty, dokonanej przy okazji złożenia deklaracji podatkowej i błędnego samoobliczenia przez podatnika, wymagającego korekty podatku dochodowego od osób fizycznych oraz bezpodstawnego uiszczenia nadpłaty. Nie chodzi tu więc o zobowiązanie podatkowe, ustalone co do wysokości przez organ w wydanej decyzji, lecz zwrot nienależnego świadczenia przez podatnika, czyli dokonanie nadpłaty, o której mowa w art. 29 wyżej wymienionej ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Nadpłata nie jest objęta zobowiązaniem podatkowym i nie jest więc podatkiem, lecz w istocie nienależnym świadczeniem majątkowym o charakterze cywilnoprawnym, do którego spełnienia podatnik nie był zobowiązany (art. 410 § 2 kodeksu cywilnego).

Nie można przeto podzielić koncepcji pojęcia nadpłaty, traktującej spełnienie nienależnego świadczenia przy okazji realizacji obowiązku podatkowego, jako zobowiązania publicznoprawnego i osobistego świadczenia ściśle związanego z podmiotem podlegającym obowiązkowi podatkowemu. Podatnik nie ma przecież obowiązku świadczenia nadpłaty, a jej dokonanie na skutek błędu nie może być uznane za spełnienie świadczenia podatkowego, gdyż wykracza poza ten obowiązek. Ze swej istoty nadpłata nie ma więc charakteru prawnego zobowiązania podatkowego. Organ podatkowy nie może odmówić jego zwrotu na żądanie podatnika, oczywiście pod warunkami określonymi w art. 29 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, które mają na celu zapobieżenie bezzasadnemu zwrotowi świadczenia pieniężnego przed zaspokojeniem należności podatkowych oraz umożliwienie podatnikowi złożenia wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych.

Wniosek o zwrot nadpłaty złożony przez podatnika powoduje wszczęcie szczególnego postępowania administracyjnego, zmierzającego pośrednio do przesłankowego techniczno-rachunkowego ustalenia wysokości zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych oraz wprost do wydania odrębnej decyzji organu podatkowego w sprawie zwrotu nadpłaty w trybie art. 29 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, która rozstrzyga o zasadności wniosku i kończy sprawę w danej instancji. Postępowanie dotyczy prawa majątkowego, które może wchodzić w skład majątku wspólnego małżonków, a w razie śmierci strony - w skład spadku. Do spadku może wejść uprawnienie majątkowe podatnika do zwrotu nadpłaty, które zgodnie z art. 922 § 1 Kodeksu cywilnego przechodzi na spadkobierców. Nie chodzi tu o przeniesienie uprawnienia podatkowego na spadkobierców, skoro nadpłata ze swej istoty nie jest podatkiem nie stanowi prawa i obowiązku osobistego ściśle związanego z jego osobą ani ciężaru publicznoprawnego. Nie podważa to zasadności zakwestionowania przez doktrynę poglądu wyrażonego w wyroku NSA z dnia 20 października 1987 r., III SA 496/87 (Palestra 1990 Nr 6-7 s. 67), który uznał dziedziczność praw i obowiązków, wynikających z przepisów podatkowych. Krytyka ta nie odnosi się jednak do nadpłaty, która ma odmienny charakter cywilnoprawny. Dlatego nie ma uzasadnionych podstaw do odmowy udzielenia ochrony interesów majątkowych następców prawnych zmarłej

strony w toku postępowania o zwrot nadpłaty. Z tego względu następcy prawni zmarłej strony w toku postępowania mogą z mocy art. 28 i 30 ust. 4 k.p.a. ze względu na swój interes prawny, wstąpić na miejsce dotychczasowej strony zarówno do postępowania administracyjnego, jak również do postępowania sądownoadministracyjnego.

Mając powyższe wywody na uwadze Sąd Najwyższy doszedł do przekonania, że na przedstawione zagadnienie prawne należy udzielić odpowiedzi jak w sentencji.

=====