

# ZWROT PODATKU OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH JAKO INSTYTUCJA PRAWA PODATKOWEGO

Stanisław Bogucki

---

---

---

# ZWROT PODATKU OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH JAKO INSTYTUCJA PRAWA PODATKOWEGO

Stanisław Bogucki

---

---

Zamów książkę w księgarni internetowej

**proinfo.pl**  
księgarnia internetowa

---

SERIA **MONOGRAFIE**

*Stan prawny na 1 listopada 2019 r.*

Recenzenci

*Dr hab. Dominik J. Gajewski, prof. SGH*

*Dr hab. Sławomir Presnarowicz, prof. UwB*

Wydawca

*Grzegorz Jarecki*

Redaktor prowadzący

*Kinga Zajac*

Opracowanie redakcyjne

*Violet Design Wioletta Kowalska*

Projekt okładek serii

*Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski*

.....  
Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących  
im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej  
w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło.  
A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.  
.....

**prawolubni**  


**SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ**  
Więcej na [www.legalnakultura.pl](http://www.legalnakultura.pl)  
**POLSKA IZBA KSIĄŻKI**

© Copyright by

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2020

ISBN 978-83-8187-101-3

ISSN 1897-4392

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: [ksiazki@wolterskluwer.pl](mailto:ksiazki@wolterskluwer.pl)

[www.wolterskluwer.pl](http://www.wolterskluwer.pl)

księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

# SPIS TREŚCI

<b>Wykaz skrótów .....</b>	<b>11</b>
<b>Wstęp .....</b>	<b>15</b>
<b>Rozdział I</b>	
<b>Zwrot podatku jako instytucja prawa podatkowego .....</b>	<b>31</b>
1. Uwagi ogólne .....	31
2. Definicja zwrotu podatku .....	32
3. Zwrot podatku a roszczenia podatkowe .....	34
4. Funkcje zwrotu podatku .....	35
5. Rozumienie zwrotu podatku w Ordynacji podatkowej oraz w innych przepisach prawa podatkowego .....	41
5.1. Uwagi wprowadzające .....	41
5.2. Stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej do zwrotu podatku lub innej daniny publicznej .....	45
5.3. Formy zwrotu podatku lub innej daniny publicznej przewidziane w innych przepisach prawa podatkowego (z wyłączeniem ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych) .....	47
5.3.1. Podatek od towarów i usług .....	47
5.3.2. Podatek akcyzowy .....	54
5.3.3. Podatek od środków transportowych .....	66
5.3.4. Opłata skarbową .....	71
6. Wnioski .....	77

## Rozdział II

### Ogólna charakterystyka instytucji zwrotu podatku

<b>od czynności cywilnoprawnych .....</b>	<b>81</b>
1. Uwagi ogólne.....	81
2. Rozumienie terminów cywilistycznych użytych w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych .....	82
3. Przypadki zwrotu podatku .....	95
4. Charakter katalogu przesłanek zwrotu podatku.....	98
5. Wnioski.....	99

## Rozdział III

### Nadpłata a zwrot podatku od czynności cywilnoprawnych....

<b>1. Uwagi ogólne.....</b>	<b>101</b>
2. Instytucja nadpłaty w ujęciu Ordynacji podatkowej.....	102
3. Rozróżnienie instytucji nadpłaty oraz jej zwrotu w rozumieniu Ordynacji podatkowej od instytucji zwrotu podatku uregulowanej w ustawie podatkowej .....	107
4. Przykłady wystąpienia nadpłaty podatku.....	109
4.1. Czynności cywilnoprawne dotknięte sankcją nieważności bezwzględnej .....	109
4.2. Niewłaściwa implementacja prawa unijnego do polskiej ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych .....	125
4.2.1. Skutki przystąpienia Polski do Unii Europejskiej dla legislacji dotyczącej podatku od czynności cywilnoprawnych jako podatku pośredniego od gromadzenia kapitału .....	125
4.2.2. Orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości wydane w sprawach polskich podmiotów w trybie prejudycjalnym dotyczących implementacji przez Polskę dyrektyw dotyczących podatków pośrednich od gromadzenia kapitału .....	129
4.2.3. Zwrot i oprocentowanie nadpłaty podatku od czynności cywilnoprawnych powstałej w wyniku orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości.....	143
5. Wnioski.....	147

**Rozdział IV****Zwrot podatku od czynności cywilnoprawnych  
w przypadku czynności względnie nieważnych**

<b>(wzruszalnych)</b> .....	149
1. Uwagi ogólne.....	149
2. Przesłanki dopuszczalności zwrotu podatku w przypadku spełnienia przesłanki nieważności względnej.....	150
3. Niedopuszczalność zwrotu podatku w razie niespełnienia przesłanki nieważności względnej.....	152
4. Wnioski.....	163

**Rozdział V****Zwrot podatku od czynności cywilnoprawnych w przypadku  
niespełnienia się warunku zawieszającego**

.....	165
1. Uwagi ogólne.....	165
2. Warunek i jego rodzaje w ujęciu prawa cywilnego .....	166
3. Niespełnienie się warunku zawieszającego jako podstawa zwrotu podatku.....	168
4. Wnioski.....	173

**Rozdział VI****Zwrot podatku od czynności cywilnoprawnych w przypadku  
czynności związanych z rejestracją spółki i kapitału  
zakładowego**

.....	175
1. Uwagi ogólne.....	175
2. Opodatkowanie umowy spółki i jej zmiany.....	176
3. Zwrot podatku w przypadku niezarejestrowania spółki lub zarejestrowania wysokości kapitału zakładowego spółki kapitałowej w kwocie niższej niż określona w umowie spółki.....	181
4. Zwrot podatku w przypadku niezarejestrowania podwyższenia kapitału zakładowego spółki lub zarejestrowania w wysokości niższej niż określona w uchwale.....	185
5. Sytuacje dotyczące rejestracji spółek i podwyższenia kapitału zakładowego nieobjęte zwrotem podatku.....	187
6. Wnioski.....	190

**Rozdział VII**

<b>Zwrot podatku od czynności cywilnoprawnych w przypadku niedokonania wpisu hipoteki do księgi wieczystej</b> .....	193
1. Uwagi ogólne.....	193
2. Instytucja hipoteki i opodatkowanie jej wpisu do księgi wieczystej.....	194
3. Niedokonanie konstytutywnego wpisu hipoteki do księgi wieczystej jako podstawa do zwrotu podatku.....	199
4. Sytuacje dotyczące hipoteki nieobjęte zwrotem podatku....	206
5. Wnioski.....	206

**Rozdział VIII**

<b>Postępowanie w sprawie zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych</b> .....	209
1. Uwagi ogólne.....	209
2. Zapłata i pobór podatku.....	210
2.1. Obowiązki podatnika w zakresie złożenia deklaracji w sprawie podatku oraz obliczenia i wpłaty podatku...	210
2.2. Notariusze jako płatnicy podatku od czynności dokonywanych w formie aktu notarialnego .....	214
2.3. Obowiązki notariuszy jako płatników podatku .....	222
3. Wszczęcie postępowania i forma zakończenia postępowania w sprawie zwrotu podatku .....	234
4. Właściwość rzeczowa i miejscowa organu w sprawie zwrotu podatku.....	235
4.1. Właściwość rzeczowa.....	237
4.2. Właściwość miejscowa.....	246
5. Wnioski.....	263

**Rozdział IX**

<b>Sposób zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych i problematyka jego oprocentowania</b> .....	265
1. Uwagi ogólne.....	265
2. Wpływy z podatku jako źródła dochodów własnych gmin.....	265
3. Kryteria ustalania właściwości miejscowej gmin uprawnionych do uzyskania podatku .....	266

---

4. Skutki finansowe dokonanych zwrotów podatku dla gmin .....	267
5. Termin wypłaty zwracanej kwoty podatku.....	267
6. Oprocentowanie zwrotu podatku .....	270
6.1. Kontrowersje dotyczące oprocentowania zwrotu podatku .....	270
6.2. Regulacja dotycząca oprocentowania zwrotu podatku w Ordynacji podatkowej.....	271
6.3. Stanowisko negujące możliwość oprocentowania zwrotu podatku .....	272
6.4. Stanowisko przewidujące oprocentowanie zwrotu podatku .....	274
6.5. Stanowisko przewidujące oprocentowanie zwrotu podatku na podstawie przepisów Kodeksu cywilnego .....	275
6.6. Regulacja dotycząca oprocentowania zwrotu podatku w projekcie nowej Ordynacji podatkowej.....	277
6.7. Zastosowanie przepisów Ordynacji podatkowej o nadpłacie w drodze analogii <i>legis</i> do oprocentowania zwrotu podatku .....	279
7. Wnioski.....	284
<b>Podsumowanie .....</b>	<b>287</b>
<b>Bibliografia.....</b>	<b>301</b>
<b>Wykaz aktów prawnych.....</b>	<b>323</b>
<b>Wykaz orzecznictwa.....</b>	<b>329</b>
<b>Indeks rzeczowy .....</b>	<b>337</b>





# WYKAZ SKRÓTÓW

## Akty prawne

- dyrektywa 2008/7/WE – dyrektywa Rady 2008/7/WE z 12.02.2008 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.Urz. UE L 46, s. 11, ze zm.)
- dyrektywa 2008/118/WE – dyrektywa Rady 2008/118/WE z 16.12.2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz.Urz. UE L 9 z 2009 r., s. 12, ze zm.)
- k.c. – ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2019 r. poz. 1145 ze zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- k.p.c. – ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2019 r. poz. 1460 ze zm.)
- k.r.o. – ustawa z 25.02.1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz.U. z 2019 r. poz. 2086 ze zm.)
- k.s.h. – ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 505 ze zm.)
- o.p. – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.)
- p.p.s.a. – ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2018 r. poz. 1302 ze zm.)
- pr. not. – ustawa z 14.02.1991 r. – Prawo o notariacie (Dz.U. z 2019 r. poz. 540 ze zm.)
- TFUE – Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47)

u.d.j.s.t.	-	ustawa z 13.11.2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2018 r. poz. 1530 ze zm.)
u.k.w.h.	-	ustawa z 6.07.1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (Dz.U. z 2018 r. poz. 1916 ze zm.)
u.o.s.	-	ustawa z 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. z 2019 r. poz. 1000 ze zm.)
u.p.a.	-	ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2019 r. poz. 864 ze zm.)
u.p.c.c.	-	ustawa z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1519 ze zm.)
u.p.d.o.f.	-	ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1387 ze zm.)
u.p.d.o.p.	-	ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 865 ze zm.)
u.p.o.l.	-	ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.)
u.p.s.d.	-	ustawa z 28.07.1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2019 r. poz. 1813)
u.p.t.u.	-	ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.)
u.z.p.a.	-	ustawa z 10.03.2006 r. o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej (Dz.U. z 2015 r. poz. 1340 ze zm.)

## Zbiory orzeczeń i czasopisma

CBOSA	-	Baza orzeczeń sądów administracyjnych, <a href="http://orzeczenia.nsa.gov.pl">http://orzeczenia.nsa.gov.pl</a>
Dz.U.	-	Dziennik Ustaw
Dz.Urz. UE	-	Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej
KPPod	-	Kwartalnik Prawa Podatkowego
MoP	-	Monitor Prawniczy
MoPod	-	Monitor Podatkowy
M.P.	-	Monitor Polski
ONSAiWSA	-	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
OSNAPiUS	-	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych
OSNC	-	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna

OSNC-ZD	- Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna - Zbiór Dodatkowy
OSNKW	- Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Karna i Wojskowa
OSNP	- Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
OSP	- Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK-A	- Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; zbiór urzędowy, Seria A
PiP	- Państwo i Prawo
POP	- Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PPod	- Przegląd Podatkowy
RPEiS	- Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
ZNSA	- Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

## Inne

KRS	- Krajowy Rejestr Sądowy
MF	- Minister Finansów
NSA	- Naczelny Sąd Administracyjny
RP	- Rzeczpospolita Polska
SN	- Sąd Najwyższy
TK	- Trybunał Konstytucyjny
TS lub Trybunał Sprawiedliwości	- Europejski Trybunał Sprawiedliwości; na mocy Traktatu z Lizbony z 2007 r. Trybunał zmienił nazwę na Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
UE	- Unia Europejska
WSA	- wojewódzki sąd administracyjny



## WSTĘP

1. Podatki, które stanowią podstawowe źródło dochodów budżetowych, są jednocześnie istotnym obciążeniem podmiotów zobowiązanych do ich regulowania. Nieodzowna jest zatem znajomość zasad wyznaczonych przez przepisy prawnopodatkowe, tak aby odpowiednio dopasowywać swe zachowania do reguł obowiązujących w istniejącym systemie podatkowym<sup>1</sup>. Jednocześnie zasada pewności prawa powinna chronić zarówno podatnika, jak i organ podatkowy, zaprowadzając w ten sposób równowagę pomiędzy roszczeniami organów państwa a roszczeniami jednostek dochodzących swoich uprawnień wynikających z prawa<sup>2</sup>.

Jedną z cech podatku jest jego nieekwiwalentność, co oznacza, że zapłaty podatku nie można utożsamiać z jakimkolwiek bezpośrednim kontr świadczeniem ze strony organów państwa. Ekwiwalentność odróżnia podatek od opłaty, opłata jest bowiem powiązana z konkretnie wskazanym w przepisach świadczeniem ze strony państwa. Uiszczanie podatków nie statuuje tytułu prawnego do żądania w zamian konkretnego świadczenia ze strony państwa. Cechą charakterystyczną podatku jest to, że zasadniczo w przypadku jego prawidłowego ustalenia nie ma możliwości prawnych jego zwrotu. Bezzwrotny charakter świadczeń podatkowych polega na definitywnym przekazaniu środków pieniężnych przez podmiot zobowiązany na rzecz budżetu państwa lub związku pub-

---

<sup>1</sup> J. Glumińska-Pawlic, *Zasada pewności prawa w polskim systemie podatkowym* [w:] *Zasady prawa. Materiały konferencyjne*, red. C. Martysz, A. Matan, Z. Tobor, Bydgoszcz–Katowice 2007, s. 33.

<sup>2</sup> J. Glumińska-Pawlic, *Zmienność prawa podatkowego a zasada pewności opodatkowania* [w:] *Zasada pewności w prawie podatkowym*, red. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Warszawa 2018, s. 51.

licznoprawnego. Zauważyć jednak należy, że istnieją regulacje prawne, które w pewnych przypadkach przewidują zwrot zapłaconego podatku (jak w podatku od czynności cywilnoprawnych).

Podjęmowane dotąd badania podatkowych regulacji zwrotu podatku koncentrowały się przede wszystkim na zagadnieniach ogólnych dotyczących tej instytucji prawnej<sup>3</sup>. Dotyczyły one również zasad wprowadzania zwrotów podatkowych oraz określania ich konstrukcji prawnej w świetle rozwiązań konstytucyjnych, w tym kwestii, czy wprowadzenie zwrotu podatkowego oraz określenie jego konstrukcji powinno nastąpić w drodze ustawy, czy też może być uregulowane w akcie wykonawczym<sup>4</sup>.

Na tle sformułowanego w tytule tematu opracowania należy odnieść się do używanego w nim pojęcia „zwrot podatku”, którego rozumienie zostało przedstawione w rozdziale I. Zwrot podatku nie jest instytucją jednorodną, a w poszczególnych ustawach określone zostały różnorodne zasady i tryby ustalania zwrotu, podmioty uczestniczące w jego przyznaniu, beneficjenci tej konstrukcji prawnej, cele, jakim służy, oraz rola, jaką odgrywa w konstrukcji danego podatku. Wymieniając różne funkcje zwrotu podatku, akcentuje się podstawowy cel tej instytucji, jakim jest doprowadzenie do zwrócenia uiszczonej kwoty pieniężnej podatnikowi lub przekazania innemu podmiotowi podatku w przypadkach określonych przepisami prawa. Elementem łączącym różne warianty instytucji zwrotu podatku jest to, że zwrot podatku opiera się na roszczeniu podatkowym<sup>5</sup>.

Podstawę materialnoprawną zwrotu podatku stanowią przepisy ustaw podatkowych lub wydanych na ich podstawie aktów wykonawczych, które regulują konstrukcję zwrotu poprzez wskazanie jej zakresu podmiotowego i przedmiotowego, trybu oraz terminu jego dokonania.

---

<sup>3</sup> M. Popławski, *Instytucja zwrotu podatku. Charakter prawny i funkcjonowanie*, Warszawa 2009; M. Popławski, *Charakter prawny instytucji zwrotu podatku*, PiP 2007/9, s. 77–88.

<sup>4</sup> M. Popławski, *Zasady wprowadzania zwrotów podatkowych na gruncie Konstytucji RP* [w:] *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, red. P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz, Białystok 2010, s. 453–464.

<sup>5</sup> M. Popławski, *Charakter prawny...*, s. 77.

Ogólne zasady i przesłanki zwrotu uiszczanego podatku zostały uregulowane również w ustawie z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>6</sup>. Problematyka dotycząca owych zwrotów podatku została omówiona w dalszej części rozdziału I. Prowadząc rozważania na ten temat, należy odpowiedzieć na pytanie, w jakich przypadkach możliwe jest stosowanie do zwrotu konkretnego podatku przepisów Ordynacji podatkowej, a jeśli tak, to w jakim zakresie<sup>7</sup>. W literaturze wskazuje się, że przepisy Ordynacji podatkowej stosuje się w zakresie zwrotów podatkowych w trzech przypadkach:

- po pierwsze, przepisy Ordynacji podatkowej mają zastosowanie wtedy, gdy w ustawie regulującej konstrukcję zwrotu danego podatku znajduje się bezpośrednie odwołanie do Ordynacji podatkowej;
- po drugie, z zastosowaniem przepisów Ordynacji podatkowej mamy do czynienia w sytuacji, gdy instytucja zwrotu podatku jest elementem konstrukcyjnym podatku lub bezpośrednio wpływa na jego ustalenie czy określenie;
- po trzecie, przepisy Ordynacji podatkowej mają zastosowanie w przypadku zwrotów podatku lub innych danin publicznych, które mają charakter sprawy z zakresu prawa podatkowego, należącej do właściwości organów podatkowych.

Uprawnienie do wystąpienia z wnioskiem o zwrot podatku wymaga uprzedniego spełnienia co najmniej dwóch przesłanek. Pierwszą z nich jest zapłata podatku w kwocie należnej, a więc mającej swoje źródło w przepisach prawa podatkowego, której konsekwencją jest wygaśnięcie ciężącego na danym podatniku zobowiązania podatkowego. Drugą zaś przesłanką jest spełnienie przez podatnika warunków zwrotu, określonych w przepisach prawa podatkowego. Wymaga podkreślenia, że uprawnienie do wystąpienia o zwrot podatku przysługuje jedynie wtedy, gdy można wskazać wyraźny przepis umożliwiający powstanie i ustalenie tego uprawnienia. Tym właśnie różni się ono np. od nadpłaty,

---

<sup>6</sup> Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.

<sup>7</sup> M. Popławski, *Zastosowanie przepisów Ordynacji podatkowej do zwrotu podatku* [w:] *Główne wyzwania i problemy systemu finansów publicznych*, red. J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, Lublin 2009, s. 639.



która występuje w każdym przypadku, gdy mamy do czynienia z nadpłaconym, nienależnie zapłaconym podatkiem<sup>8</sup>.

Oprócz warunków, które powinny być spełnione, istotne jest określenie podmiotów, które mogą złożyć wniosek o zwrot, terminy zwrotu, a także konsekwencje niezwrócenia podatku w terminie, a więc warunki zarówno o charakterze podmiotowym i przedmiotowym, jak również formalnym i materialnym<sup>9</sup>. Jeżeli owe warunki nie zostaną sprecyzowane, instytucja zwrotu podatku nie ma podstaw prawnych, żeby funkcjonować. Odrębną kwestią pozostaje precyzyjne określenie warunków zwrotu podatku, które umożliwi nie tylko ich zrealizowanie przez organy podatkowe, ale pozwoli na to z uwzględnieniem celów, które ustawodawca przewidział dla tej instytucji prawnej. Powstaje również pytanie, w jakim stopniu nieprawidłowe określenie przesłanek zastosowania zwrotu, a także nieokreślenie niektórych istotnych elementów dotyczących tej instytucji prawnej uniemożliwiają realizację zakładanych przez prawodawcę funkcji zwrotów lub powodują ich zniekształcenie<sup>10</sup>.

2. Prezentację podstawowych zagadnień wypada poprzedzić wyjaśnieniem wyznaczenia obszaru rozważań, które nie zostaną ograniczone do kwestii *stricte* związanych ze zwrotem podatku od czynności cywilnoprawnych (omówionych w rozdziałach od IV do VII monografii). Rozpatrywanie tych zagadnień jest uzasadnione w kontekście wyjaśnienia podstaw do zwrotu nadpłaty tego podatku, które zostały omówione w rozdziale III, biorąc pod uwagę, że w ostatnich latach stwarzają one wiele problemów z interpretacją stosownych przepisów prawa materialnego związanych z właściwą implementacją prawa unijnego do polskiej ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

Instytucja zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych uregulowana została w art. 11 ustawy z 9.09.2000 r. o podatku od czynności

---

<sup>8</sup> M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe stanowiące podstawę dochodzenia należności od podmiotów publicznych* [w:] *System Prawa Finansowego*, t. 3, *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 632.

<sup>9</sup> M. Popławski, *Charakter prawny...*, s. 86.

<sup>10</sup> M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe...*, s. 632–633.

cywilnoprawnych<sup>11</sup>. Analizując tę regulację, warto rozważyć na ile jest ona odrębna, samodzielna i niezależna od instytucji zwrotu nadpłaty przewidzianej Ordynacją podatkową. W tych ramach warto zaakcentować funkcję instytucji nadpłaty, która ma na celu zwrot podatnikowi świadczenia uiszczonego nienależnie bądź w wysokości wyższej niż należna. Instytucja uregulowana w art. 11 u.p.c.c. przewiduje natomiast w pewnych przypadkach zwrot podatnikowi świadczenia, które w chwili konkretyzacji obowiązku podatkowego było w pełni należne, ale dopiero w wyniku zdarzeń późniejszych zaszła potrzeba jego zwrotu. Można przyjąć, że wspólną cechą zwrotów tego podatku jest nieosiągnięcie rezultatu określonej czynności cywilnoprawnej, który zamierzały osiągnąć strony.

Analiza instytucji zwrotu podatku, skonkretyzowana do przypadku podatku od czynności cywilnoprawnych (ogólnie przedstawiona w rozdziale II monografii, a następnie będąca przedmiotem analizy w rozdziałach od IV do VII), wymaga rozważenia, na ile instytucja zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych uregulowana w art. 11 u.p.c.c. stanowi rozwiązanie wyjątkowe i kompletne. W tych ramach wymaga analizy, czy i z jakich względów katalog zwrotu tego podatku ma charakter zamknięty. Przyjęcie poglądu, że instytucja zwrotu podatku zawiera zamknięty katalog przesłanek zwrotu tego podatku, oznacza, że żadna inna okoliczność, poza wymienionymi w art. 11 ust. 1 u.p.c.c., nie może stanowić podstawy zwrotu podatku. Warto się również zastanowić, czy i z jakich powodów przesłanki uprawniające do zwrotu podatku zredagowane są na tyle kazuistycznie, że wykluczają możliwość rozszerzenia katalogu przesłanek uprawniających do zwrotu podatku<sup>12</sup>. Należy bowiem zwrócić uwagę, że w przypadku stwierdzenia braku podstaw prawnych, żeby poza przypadkami wymienionymi w art. 11 ust. 1 u.p.c.c. formułować inne przyczyny zwrotu podatku (powołując się na okoliczności, które spowodowały uchYLENIE czynności cywilnoprawnej lub nie wywołały przez nią skutków prawnych czy też doprowadziły do zakończenia stosunku umownego), zwrot podatku nie wchodzi

---

<sup>11</sup> Dz.U. z 2019 r. poz. 1519 ze zm.

<sup>12</sup> M. Waluga, *Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 296; wyrok NSA z 11.06.2014 r., II FSK 1663/12, LEX nr 1476386.

w rachubę, choćby wskutek różnorodnych zdarzeń modyfikujących lub niweczących istniejący stosunek prawny zamierzony rezultat gospodarczy (lub inny skutek) nie został osiągnięty, np. odstąpienie od umowy, rozwiązanie umowy itp.<sup>13</sup>

W świetle regulacji art. 11 ust. 1 u.p.c.c. podatek od czynności cywilnoprawnych podlega zwrotowi w przypadku: (1) uchylecia skutków prawnych oświadczenia woli stron czynności cywilnoprawnej (nieważność względna); (2) niespełnienia warunku zawieszającego, od którego uzależniono wykonanie czynności cywilnoprawnej; (3) niezarejestrowania spółki w rejestrze przedsiębiorców lub zarejestrowania wysokości kapitału zakładowego spółki kapitałowej w kwocie niższej, niż określała umowa spółki – w części stanowiącej różnicę między podatkiem zapłaconym i podatkiem należnym; (4) niezarejestrowania podwyższenia kapitału zakładowego spółki lub zarejestrowania w wysokości niższej niż określona w uchwale – w części stanowiącej różnicę między podatkiem zapłaconym i podatkiem należnym od podwyższenia kapitału zakładowego ujawnionego w rejestrze przedsiębiorców; (5) niedokonania wpisu hipoteki do księgi wieczystej.

Pierwsza z przesłanek zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych zachodzi, gdy uchylone zostały skutki prawne oświadczenia woli. Istotne kwestie dotyczące tej przesłanki zostały omówione w rozdziale IV. Niektórzy autorzy zwracają uwagę, że cechą czynności prawnych wzruszalnych jest to, że jakkolwiek dana czynność istnieje jako ważna i w pełni skuteczna, to jej ważność ma charakter nietrwały. Skuteczność i trwałość tej czynności może być bowiem unicestwiona na skutek pisemnego oświadczenia woli osoby uprawnionej (odnosi się to do oświadczenia woli złożonego pod wpływem błędu, podstęp lub groźby)<sup>14</sup>. Rozważana jest w związku z tym kwestia, czy z uwagi na zamieszczenie w art. 11 ust. 1 pkt 1 u.p.c.c. w nawiasie zwrotu „nieważność względna”, który nie

---

<sup>13</sup> M. Goettel, A. Goettel, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 315.

<sup>14</sup> Zob. S. Dudziak, *Opodatkowanie nabycia rzeczy podatkiem od czynności cywilnoprawnych*, Warszawa 2012, s. 241.

jest w tej ustawie zdefiniowany, chodzi o wszelkie przypadki pozbawienia czynności prawnej ważności, czyli także z mocy orzeczenia sądu<sup>15</sup>.

Według kolejnej przesłanki z art. 11 ust. 1 u.p.c.c., podatek od czynności cywilnoprawnych podlega zwrotowi, jeżeli nie spełnił się warunek zawieszający, od którego uzależniono wykonanie czynności cywilnoprawnej. Wymieniona przesłanka zwrotu podatku była przedmiotem analizy w rozdziale V. Można powziąć uzasadnione wątpliwości co do prawidłowej redakcji tego przepisu. Wykonanie czynności lub jej niewykonanie nie ma bowiem jakiegokolwiek wpływu na powstanie obowiązku pobrania lub zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych. Wyłania się także pytanie, czy może nazbyt pochopnie prawodawca zawęził do pięciu lat okres, w którym możliwe jest w tym przypadku dochodzenie zwrotu podatku. Jeżeli przed upływem tego terminu warunek jeszcze się nie spełnił, nie będzie możliwy zwrot podatku, nawet jeżeli teoretycznie zachodzi ewentualność ziszczenia się warunku<sup>16</sup>. Należy także odpowiedzieć na pytanie, czy prawodawca trafnie zrezygnował z objęcia możliwością zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych, jeżeli czynność cywilnoprawna została dokonana pod warunkiem rozwiązującym.

Aby opodatkowaniu podlegało jedynie efektywne zwiększenie kapitału zakładowego spółki, w art. 11 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. wprowadzono odpowiednią instytucję, mającą zagwarantować obciążenie podatkiem od czynności cywilnoprawnych jedynie rzeczywistego podwyższenia kapitału zakładowego, którego przejawem jest stosowny wpis w rejestrze przedsiębiorców. W obowiązującej regulacji prawnej, w pewnych sytuacjach (jeżeli podwyższenie kapitału zakładowego spółki nie zostanie zarejestrowane lub zostanie zarejestrowane w wysokości niższej niż cała kwota uiszczzonego podatku) uiszczony w związku z podjętą uchwałą podatek będzie podlegał zwrotowi. Wskazane w art. 11 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. przypadki dotyczą tylko zmiany umowy spółki (w specyficznym rozumieniu ustawy o podatku od czynności cywilnopraw-

---

<sup>15</sup> Na przykład na skutek unieważnienia przez sąd umowy połączonej z wyzyskiem (art. 388 ustawy z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny, Dz.U. z 2019 r. poz. 1145 ze zm.).

<sup>16</sup> Zob. M. Goettel, A. Goettel, *Podatek...*, s. 313.

nych), a nie jej zawarcia. Uzasadniony był zatem wniosek *de lege ferenda* o dokonanie odpowiednich zmian ww. przepisu, polegających na unormowaniu również zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych spółki, w przypadku gdy spółka nie została zarejestrowana w rejestrze przedsiębiorców lub gdy wysokość kapitału zakładowego spółki kapitałowej została zarejestrowana w wysokości niższej, niż przewidywała umowa spółki. Potrzeba uzupełnienia zwrotu podatku o ww. przypadki została uwzględniona przez ustawodawcę, który wprowadził 1.01.2016 r. w art. 11 ust. 1 pkt 3a u.p.c.c. postulowane przesłanki zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych. Uregulowane w art. 11 ust. 1 pkt 3a i 4 u.p.c.c. przesłanki zwrotu podatku zostały łącznie omówione w rozdziale VI.

Sposób sformułowania kolejnej przesłanki zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych, zawartej w art. 11 ust. 1 pkt 5 u.p.c.c. – „podatek podlega zwrotowi, jeżeli nie dokonano wpisu hipoteki do księgi wieczystej”, wskazuje, że istotny jest wyłącznie skutek w postaci niedokonania wpisu hipoteki do księgi wieczystej. Kwestie związane z tą przesłanką zwrotu podatku zostały omówione w rozdziale VII. Wnioskując *a contrario* z art. 11 ust. 1 pkt 5 u.p.c.c., zwrot podatku nie będzie przysługiwał, jeżeli dokonany został wpis hipoteki do księgi wieczystej. Nieistotne z punktu widzenia art. 11 ust. 1 pkt 5 u.p.c.c. są przyczyny, z powodu których nie doszło do wpisu hipoteki. Mogą to zatem być jakiegokolwiek przyczyny uzasadniające odmowę wpisu hipoteki, oddalenie wniosku o wpis hipoteki, jak również zwrot wniosku o wpis hipoteki. Z uwagi na to, że wpis hipoteki w księdze wieczystej następuje zawsze na wniosek, nie dojdzie z pewnością do dokonania wpisu hipoteki na skutek zaniechania, tzn. w przypadku niezłożenia wniosku o wpis hipoteki.

Odrębne kwestie istotne z punktu widzenia tematu niniejszej monografii stanowią przedstawione w rozdziale VIII i IX: instytucja płatnika, właściwość miejscowa organów podatkowych, nieuregulowanie formy, w jakiej następuje zwrot, termin zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych oraz wiążące się z nim należne odsetki za okres opóźnienia w dokonywaniu faktycznego zwrotu, jak również sposób obliczania terminu początkowego naliczania oprocentowania. Ważne z tego zakresu są również odpowiedzi na pytania, czy zwrot podatku

od czynności cywilnoprawnych następuje zarówno na wniosek, jak i z urzędu, czy zwrot podatku od czynności cywilnoprawnych następuje przez dokonanie czynności materialno-technicznej, czy też zwrot tego podatku może być dokonany wyłącznie po przeprowadzeniu postępowania podatkowego i ustaleniu, że zachodzą przesłanki wymienione w art. 11 ust. 2 u.p.c.c. (według tego przepisu podatek od czynności cywilnoprawnych nie podlega zwrotowi po upływie pięciu lat, licząc od końca roku, w którym został zapłacony)<sup>17</sup>.

Brak jednoznacznego odesłania w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych do prawa cywilnego powoduje, że w rozdziale II monografii konieczne było rozważenie kwestii, czy poszczególne czynności cywilnoprawne, będące przedmiotem opodatkowania tym podatkiem, w tym przesłanki zwrotu tego podatku, a także występujące w ustawie pojęcia, są zdefiniowanymi pojęciami prawnymi w języku prawnym<sup>18</sup>. Rozstrzygając, jak należy rozumieć poszczególne rodzaje czynności wymienionych w art. 1 ust. 1 u.p.c.c., a także inne pojęcia występujące w ustawie (nieważność względna, warunek zawieszający, podwyższenie kapitału spółki, hipoteka itp.), należy zastanowić się, czy uzasadnione jest przekonanie wielu autorów, że użyty w wielu miejscach tej ustawy, w tym w art. 1, a także w art. 11 termin „czynność cywilnoprawna” nakazuje odwołać się do przepisów prawa cywilnego (Kodeksu cywilnego, Kodeksu spółek handlowych<sup>19</sup> oraz innych ustaw), zaś w odniesieniu do czynności procesowych – Kodeksu postępowania cywilnego<sup>20</sup>, ponieważ (z wyjątkiem wprowadzenia w art. 1 ust. 3 u.p.c.c. legalnej definicji spółki) ustawodawca posłużył się w tych przepisach terminami prawa cywilnego bez nadawania im autonomicznej, podatkowej treści, co oznacza, że przedmiot tego podatku jest dokładnie taki,

---

<sup>17</sup> T. Nierobisz, A. Waclawczyk, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2011, s. 283.

<sup>18</sup> Zob. S. Bogucki, *Rozumienie terminów cywilistycznych w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych* [w:] *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, t. 4, red. J. Glumińska-Pawlic, Katowice 2010, s. 28.

<sup>19</sup> Ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 505 ze zm.).

<sup>20</sup> Ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2019 r. poz. 1460 ze zm.).

jaki kształt nadadzą mu przepisy Kodeksu cywilnego lub inne przepisy prawa cywilnego<sup>21</sup>. Analiza tego zagadnienia będzie wymagała rozważenia tzw. autonomii terminologicznej prawa podatkowego<sup>22</sup>, bowiem kluczowe dla funkcjonowania instytucji zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych jest ustalenie, czy ustawa regulująca ten typ podatku posługuje się autonomicznym znaczeniem wyrażań prawnych, czy też posiłkuje się terminologią prawa cywilnego.

Ponadto, biorąc pod uwagę, że podatek od czynności cywilnoprawnych jest podatkiem kapitałowym w rozumieniu dyrektywy Rady 2008/7/WE z 12.02.2008 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału<sup>23</sup>, nie należy zapominać, że przepisy ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych należy analizować w kontekście przepisów tej dyrektywy, zgodnie z zasadą prymatu prawa unijnego nad prawem krajowym, przewidzianej w art. 91 ust. 1 Konstytucji RP. Dokonując interpretacji przepisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, niejednokrotnie niezbędne będzie zatem powołanie się na postanowienia ww. dyrektywy. Będą to sytuacje, które już w przeszłości miały miejsce, tzn. w których polski ustawodawca zaniechał w poprzednich latach opodatkowania pewnych czynności cywilnoprawnych, powracając do opodatkowania tychże czynności w następnych latach. W konsekwencji należy rozważyć pogląd, sformułowany w literaturze przedmiotu, że „w praktyce przedstawione wątpliwości zmuszają do drobiazgowej analizy każdej umowy *in concreto*, co nie ułatwia obrotu rzeczami i prawami majątkowymi, ani nie usprawnia funkcjonowania omawianego podatku”<sup>24</sup>.

3. Tematyka monografii dotyczy styku dwóch dyscyplin prawnych, tzn. prawa prywatnego (cywilnego) i prawa publicznego (podatkowego),

---

<sup>21</sup> K. Radzikowski, *Zwrot PCC a wadliwość czynności prawnej oraz rozwiązanie umowy lub odstąpienie stron od jej realizacji*, PPod 2010/2, s. 20; K. Radzikowski, *Skutki wadliwości czynności cywilnoprawnej w świetle ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych*, RPEiS 2008/1, s. 137.

<sup>22</sup> M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA*, KPPod 2001/2, s. 39–57.

<sup>23</sup> Dz.Urz. UE L 46, s. 11, ze zm.

<sup>24</sup> A. Goettel, *Podatek od czynności cywilnoprawnych [w:] Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, red. M. Goettel, M. Lemonnier, Warszawa 2011, s. 218.

co wymaga odniesienia do stanu nauk prawnych zarówno w aspekcie teoretycznym, jak i praktycznym. Zasadniczym warunkiem prawidłowego stosowania prawa podatkowego jest adekwatne rozgraniczenie zagadnień podatkowych od cywilnoprawnych przy analizie stanów faktycznych związanych z opodatkowaniem. Rzecz jednak w tym, że nie chodzi tylko o to, żeby zachować cele prawa podatkowego, lecz również o adekwatne zbadanie czynności cywilnoprawnych z punktu widzenia zawartych w niej elementów cywilnoprawnych i publicznoprawnych. Prawa podatkowego nie powinno się bowiem stosować jednostronnie, a więc tylko z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa, ponieważ prowadzi to do utrudnień w funkcjonowaniu instytucji cywilnoprawnych w życiu gospodarczym. Należy zatem dążyć do stosowania prawa podatkowego z uwzględnieniem zarówno znajomości reguł i zasad prawnych, na jakich jest ono oparte, lecz także znajomości podstawowych zasad funkcjonowania prawa cywilnego<sup>25</sup>.

Przedmiotem analizy w monografii jest aspekt konstrukcyjny i funkcjonalny instytucji zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych, z uwzględnieniem wyłaniającej się w toku rozważań problematyki aksjologicznej<sup>26</sup>. Podstawowy materiał badawczy stanowią przywołane w treści pracy przepisy prawne. Stosowanie polskiego prawa administracyjnego jest bowiem zorientowane na tekst prawny. Podkreśla się to w piśmiennictwie, formułując tezę, że: „Specyficzna relacja administracji – rozumianej jako część władzy wykonawczej – do legislatury powoduje, że głównie w tekście prawnym administracja poszukuje wskazo-

---

<sup>25</sup> Tak R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 28.

<sup>26</sup> Zob. J. Wróblewski, *Podstawowe problemy metodologiczne dogmatyki prawa*, „Studia Metodologiczne” 1981/20, s. 115–146. Na temat funkcji dogmatyki prawa oraz zagadnień, z jakimi ma ona do czynienia w sferze analizy aparatu pojęciowego, systematyzacji i rozwiązywania zagadnień doktrynalnych wykładni i stosowania prawa – zob. J. Wróblewski, *Tak zwana dogmatyka prawa* [w:] W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986, s. 10–16. Na temat zadań teorii prawa w przedmiocie badania praktyki prawniczej, w szczególności z uwzględnieniem różnych gałęzi prawa – zob. J. Wróblewski, *Teoria państwa i prawa* [w:] W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa...*, s. 18. O metodologii prawniczej jako odmianie metodologii stosowanej w naukach społecznych – zob. B. Brzeziński, *O znaczeniu dyscypliny metodologicznej w nauce prawa* [w:] *Ius et Lex. Księga Jubileuszowa Profesora Andrzeja Kabata*, red. S. Pikulski, Olsztyn 2004, s. 74.



wek właściwego spełniania swej funkcji zarządzającej. (...) Poznanie tekstu prawnego za pomocą środków językowych jest przedstawiane jako główne zadanie prawnika administratywisty<sup>27</sup>. Analiza tekstów prawnych stanowi podstawę dla zbadania poglądów orzecznictwa i doktryny w zakresie prowadzonych rozważań. Z punktu widzenia praktyki stosowania prawa trafność decyzji interpretacyjnej stanowi zasadniczą kwestię, koncentrującą się wokół „właściwego” znaczenia dla każdego przypadku interpretacyjnego<sup>28</sup>. W nauce prawa zwraca się również uwagę na potrzebę badania wpływu prawniczej doktryny podatkowej na orzecznictwo w sprawach podatkowych. Akcentuje się przy tym, że „wpływ taki niewątpliwie istnieje i to zarówno na poziomie idei, jak i wzajemnego korzystania z tez formułowanych przez doktrynę w orzecznictwie – i odwrotnie<sup>29</sup>”.

Wskazania przy tym wymaga, że dotychczasowe badania dotyczące problematyki funkcjonowania instytucji zwrotu podatku w polskim podatku od czynności cywilnoprawnych są fragmentaryczne. Opracowania z tego zakresu poświęcone są głównie charakterystyce wybranych aspektów zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych i raczej sporadycznie zawierają analizę odnośnych przepisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych w kontekście przesłanek oraz zasad jego zwrotu, w tym oprocentowania przy odpowiednim zastosowaniu przepisów Ordynacji podatkowej. Kwestie związane ze zwrotem podatku od czynności cywilnoprawnych były dotąd omawiane przede wszystkim przy okazji komentowania regulujących ten zwrot przepisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>30</sup>. W piśmiennictwie zostały zasygnalizowane niektóre problemy związane ze zwrotem podatku

---

<sup>27</sup> Zob. M. Zirk-Sadowski, *Pojęcie, koncepcje i przebieg wykładni prawa administracyjnego* [w:] *System Prawa Administracyjnego*, t. 4, *Wykładnia prawa administracyjnego*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2012, s. 181.

<sup>28</sup> Ocenę z tej perspektywy orzeczeń sądów administracyjnych w sprawach podatkowych przeprowadziła A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego*, Warszawa 2009, *passim*.

<sup>29</sup> Przekonanie takie wyraża w doktrynie prawa podatkowego B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 21.

<sup>30</sup> Zob. S. Bogucki, *Zwrot podatku* [w:] S. Bogucki, A. Dumas, W. Stachurski, K. Wiński, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz dla praktyków*, Gdańsk 2014, s. 365–394 i cyt. tam literatura.

(np. problematyka zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych w przypadku warunkowego podwyższenia kapitału spółki akcyjnej)<sup>31</sup>. Przy okazji przygotowywania monografii na temat skutków prawnopodatkowych wadliwości czynności cywilnoprawnych z punktu widzenia przedmiotu opodatkowania w poszczególnych podatkach, zwrócono również uwagę na znaczenie wadliwości czynności cywilnoprawnych w podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>32</sup>. Brak jest jednak monograficznych opracowań poświęconych wyłącznie lub przede wszystkim zagadnieniom materialnoprawnym oraz zagadnieniom proceduralnym zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych. Zagadnienia te do tej pory nie były zatem rozpatrywane w sposób kompleksowy, ich znaczenie jest zaś istotne nie tylko z punktu widzenia podatników, ale również płatników tego podatku. Inaczej sytuacja przedstawia się w zakresie procedury i zwrotu podatku od towarów i usług<sup>33</sup> lub podatku akcyzowego<sup>34</sup>. Zagadnienia te omówione zostały w pogłębiony sposób w wielu pracach<sup>35</sup>.

Zasadnicze problemy badawcze w zakresie obranej problematyki rozważań, które zostały zrekapitulowane we wnioskach końcowych monografii, można sprowadzić do następujących kwestii:

---

<sup>31</sup> Zob. T. Turek, *Problematyka nieterminowego zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych w przypadku warunkowego podwyższenia kapitału spółki akcyjnej: wnioski de lege ferenda* [w:] *Konstytucyjne uwarunkowania...*, red. P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz, s. 532–540; T. Turek, *Wybrane problemy konsekwencji prawnych z tytułu nieterminowego zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych w przypadku warunkowego podwyższenia kapitału spółki akcyjnej* [w:] *Finanse lokalne: wybrane zagadnienia*, red. L. Patrzałek, Poznań 2009, s. 243–254.

<sup>32</sup> Zob. K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe skutki wadliwości czynności cywilnoprawnych. Problematyka przedmiotu opodatkowania*, Warszawa 2015, s. 187–199.

<sup>33</sup> Ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.).

<sup>34</sup> Ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym, która obowiązuje od 1.03.2009 r. (Dz.U. z 2019 r. poz. 864 ze zm.).

<sup>35</sup> R. Dowgier, M. Popławski, *Zwrot podatku akcyzowego producentom rolnym. Komentarz*, Warszawa 2012; M. Popławski, R. Dowgier, *Zwrot podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego. Komentarz*, Warszawa 2006; S. Presnarowicz, *Procedury zwrotu podatku akcyzowego producentom rolnym. Komentarz, wzory pism, przepisy*, Warszawa 2009.

Powyżej poczynione uwagi wskazują, że niejasna jest konstrukcja przesłanek zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych uregulowanych w art. 11 ust. 1 u.p.c.c., a także zbyt zawężony jest katalog sytuacji stanowiących podstawę do zwrotu tego podatku. Otwarte jest także zagadnienie oceny wadliwości czynności cywilnoprawnych z punktu widzenia podatnika dokonującego czynności cywilnoprawnej, w tym notariusza (także jako płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych), również z punktu widzenia organu podatkowego.

Wiele pytań powstaje w odniesieniu do trybu zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych. Poczynione do tej pory uwagi wskazują na potrzebę łącznego rozpatrywania materialnoprawnych podstaw zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych oraz trybu zwrotu tego podatku, co powinno zabezpieczyć realizację ustanowionych w danej dziedzinie zasad. Podejmowanie konkretnych decyzji powinno odbywać się bowiem w granicach (i na podstawie) prawa, natomiast ich podłoże jest zawsze w mniejszym lub większym stopniu warunkowane okolicznościami faktycznymi danej sprawy.

4. Wydawnictwo i autor wyrażają przekonanie, że niniejsza monografia będzie stanowiła istotny głos w dyskusji toczącej się wokół instytucji zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych i postępowania w sprawie zwrotu, którą od lat prowadzą w ramach swojej działalności zawodowej sędziowie, adwokaci, radcowie prawni, doradcy podatkowi, pracownicy organów podatkowych, ale również pracownicy nauki, studenci wydziałów prawa oraz wszyscy zainteresowani tym działem prawa.

5. Niniejsza monografia jest wynikiem badań prowadzonych z różną intensywnością w ostatnich kilku latach. Punktem wyjścia, od którego rozpoczęło się zainteresowanie tytułowym tematem, były szeroko zakrojone prace nad komentarzem do ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Doprowadziły mnie one ostatecznie do zajęcia się bliżej jedną z instytucji tej ustawy, tj. instytucją zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych.

Szczególne podziękowania kieruję pod adresem Pani Profesor Jadwigi Glumińskiej-Pawlic za opiekę naukową, Panom Profesorom – Rafałowi Dowgierowi, Dominikowi J. Gajewskiemu, Bogumiłowi Pahlowi i Sławomirowi Presnarowiczowi – dziękuję za cenne uwagi i trud włożony w przygotowanie recenzji. Wyrażam także wdzięczność za życzliwość, wyrozumiałość i wsparcie moim Bliskim, żonie Iwonie i synowi Arturowi.

W książce uwzględniono stan prawny na dzień 1.11.2019 r.



## Rozdział I

# ZWROT PODATKU JAKO INSTYTUCJA PRAWA PODATKOWEGO

## 1. Uwagi ogólne

Zwrot podatku jest instytucją prawa podatkowego niemającą jednolitego charakteru. Cechuje się ona dużym zróżnicowaniem zarówno w aspekcie przedmiotowym, jak i podmiotowym, co oznacza, że istnieją różne tryby zwrotu podatku, różne podmioty uprawnione do występowania o jego zwrot, różne cele, jakim zwrot podatku w poszczególnych przypadkach służy, różne role, jakie odgrywa w prawie podatkowym, a także niejednakowe organy go dokonujące<sup>1</sup>.

W polskim systemie prawa podatkowego istnieją także różne podstawy prawne ubiegania się o zwrot podatku. Są nimi przede wszystkim regulacje ustawowe.

Istotne z punktu widzenia omawianej instytucji prawnej zwrotu podatku są również wydane na podstawie szczegółowego ustawowego upoważnienia akty wykonawcze, które zgodnie z ich rolą regulują jedynie te sprawy, które zostały im wyraźnie przekazane przez określoną ustawę, a ponadto muszą być zgodne z aktami wyższego rzędu (tj. Konstytucją i ustawami). Wykonywanie ustaw, a więc także ustaw podatkowych, jest bowiem uwarunkowane w istotnym zakresie wydaniem, przez wskazany

---

<sup>1</sup> M. Popławski, *Instytucja zwrotu...*, s. 106.

w ustawie i uprawniony (zobowiązany) do tego organ państwa, aktu normatywnego o charakterze wykonawczym. Tego rodzaju akty prawne, czyli rozporządzenia, zostały wskazane w Konstytucji RP w art. 92, według którego rozporządzenie jest aktem prawnym wydanym przez organ władzy wykonawczej na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania, co tym samym podkreśla charakter wykonawczy rozporządzenia. W art. 92 Konstytucji RP nie zostały wymienione organy państwowe wyposażone w to prawo (użyto w nim bowiem bardzo ogólnikowego stwierdzenia: „organy wskazane w Konstytucji”), dopiero zatem analiza przepisów konstytucyjnych umożliwia wskazanie organów uprawnionych do wydawania rozporządzeń, do których należy zaliczyć: Prezydenta RP, Radę Ministrów, Prezesa Rady Ministrów, ministrów, Krajową Radę Radiofonii i Telewizji<sup>2</sup>.

## 2. Definicja zwrotu podatku

W piśmiennictwie prawniczym pojęcie „zwrot podatku” jest definiowane jako inna niż podatek płatność będąca rezultatem rozliczeń między podatnikiem a organem podatkowym. W dyskursie nad tą instytucją nie wystarczają bowiem „tradycyjne” mechanizmy rozliczeń między podatnikiem a organem podatkowym, gdzie funkcjonują takie pojęcia, jak zapłata podatku czy zwrot nadpłaty<sup>3</sup>.

W odniesieniu do zwrotu podatku formuluje się również pogląd wskazujący na to, że tenże zwrot może mieć zarówno charakter instytucji materialnej, proceduralnej, jak i czynności materialno-technicznej<sup>4</sup>. Jest on jednak krytycznie oceniany w doktrynie, jako koncepcja zbyt szeroka<sup>5</sup>.

---

<sup>2</sup> Zob. komentarz do art. 92 Konstytucji RP [w:] W. Skrzydło, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, LEX 2013.

<sup>3</sup> B. Brzeziński, A. Olesińska, *Glosa do wyroku NSA z 27.11.2003 r. (III SA 2905/02)*, POP 2005/2, s. 117 i n.

<sup>4</sup> Zob. H. Dzwonkowski, *Powstawanie obowiązku, wymiar i wykonanie zobowiązań oraz roszczeń wynikających ze stosunków prawnopodatkowych* [w:] A. Buczek i in., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 180 i n.

<sup>5</sup> Ocenę taką wyraża i przedstawia argumenty za taką kwalifikacją M. Popławski, *Instytucja zwrotu...*, s. 5–6.

Postuluje się traktowanie zwrotu podatku raczej jako instytucji prawa materialnego, z którą wiąże się konkretne uprawnienie podatkowe prowadzące się do możliwości uzyskania od organu podatkowego pewnej płatności przez dany podmiot, której przeciwstawiony jest obowiązek drugiej strony, mającej spełnić to świadczenie. Urzeczywistnienie uprawnień, a także obowiązków związanych ze zwrotem podatku, wymaga podjęcia konkretnych czynności proceduralnych, co jednak nie pozwala na uznanie, że zwrot podatku jest instytucją procesową. Nie można bowiem dopatrzeć się w jej obrębie charakterystycznych i autonomicznie uregulowanych zasad postępowania, którego konsekwencją ma być stwierdzenie czy też zweryfikowanie zasadności roszczeń w sprawie zwrotu podatku. Na skutek wzajemnego powiązania zakresu materialnego i proceduralnego zwrotu podatku może dojść do podjęcia czynności materialno-technicznych w postaci przekazania konkretnej kwoty podatku beneficjentowi<sup>6</sup>.

Biorąc pod uwagę powyżej zaprezentowane aspekty rozumienia zwrotu podatku, sformułowano w piśmiennictwie jego definicję podstawową i uzupełniającą<sup>7</sup>. Pierwsza z tych definicji odnosi się do cechy materialnoprawnej, natomiast pozostałe z nich dotyczą aspektu technicznego (mogą one bowiem funkcjonować i mieć zastosowanie dopiero wtedy, gdy powstanie uprawnienie do uzyskania od fiskusa pewnej należności podatkowej przez określony podmiot). W ujęciu materialnym proponuje się traktować zwrot podatku jako uprawnienie do uzyskania od fiskusa pewnej należności podatkowej przez określony podmiot. W kolejnych dwóch znaczeniach technicznych przedstawia się zwrot podatku – po pierwsze – jako czynność materialno-techniczną polegającą na przekazaniu określonemu podmiotowi kwoty podatku przez podmiot reprezentujący fiskusa, a po drugie, jako kwotę podatku przekazywaną przez fiskusa określonemu podmiotowi<sup>8</sup>. O zwrot podatku można wystąpić dopiero po spełnieniu dwóch przesłanek. Przede wszystkim

---

<sup>6</sup> Zob. M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe stanowiące podstawę dochodzenia należności od podmiotów publicznych* [w:] *System Prawa Finansowego*, t. 3, s. 631.

<sup>7</sup> Takie rozróżnienie wprowadza M. Popławski, *Instytucja zwrotu...*, s. 6.

<sup>8</sup> Zob. M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2014, s. 262–263.



**Stanisław Bogucki** – doktor nauk prawnych; sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego; autor i współautor monografii, komentarzy, artykułów i glos z zakresu prawa podatkowego, postępowania sądownoadministracyjnego oraz procedur podatkowych, a także prawa cywilnego i konsularnego, m.in.: *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz dla praktyków* (2014), *Oplata skarbową. Komentarz dla praktyków* (2015), *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz* (2015), *Funkcje konsułów Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz* (2015), *Podatek od czynności cywilnoprawnych a VAT* (2016), *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia* (2017), *Ceny transferowe. Wybrane zagadnienia* (2019).

„(...) książka stanowi kompleksowe ujęcie problematyki związanej z instytucją zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych i pozwala czytelnikowi na zapoznanie się praktycznie ze wszystkimi jej aspektami, zarówno z punktu widzenia teoretycznego, jak i praktycznego. Pozycja ta charakteryzuje się całościowym ujęciem problemu, co zdecydowanie wyróżnia ją od innych opracowań (...)”.

*Dr hab. Dominik Gajewski, prof. SGH*

„(...) monografia wychodzi naprzeciw potrzebom tych wszystkich, którzy oczekują rzeczowej, kompetentnej i odpowiedzialnej odpowiedzi na pytania co składa się na pojęcie instytucji zwrotu i nadpłaty podatku od czynności cywilnoprawnych (w znaczeniu materialno-prawnym) oraz jakie są warunki ich stosowania (w znaczeniu proceduralnym)”.

*Dr hab. Sławomir Presnarowicz, prof. UwB*

Autor przedstawia ponadto wskazówki pomocne przy rozwiązywaniu problemów związanych z aktualnym uregulowaniem zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych, a także stara się odpowiedzieć m.in. na następujące pytania:

- na ile obowiązujący system zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych jest adekwatny do ustanowionych reguł zwrotu podatku?
- czy reguły podstaw zwrotu są klarowne i odpowiadają istniejącym warunkom obrotu?
- jakie jest podejście podmiotów stosujących unormowania z zakresu zwrotu PCC?

Książka przeznaczona jest dla pełnomocników podatników, płatników (notariuszy), a także urzędników organów podatkowych (urzędów skarbowych oraz podatkowych organów gminnych). Będzie również cennym źródłem wiedzy dla sędziów sądów administracyjnych i doradców podatkowych. Zainteresuje także przedstawiciele nauki oraz studentów prawa i finansów.



9 788381 871013 W01P01

ISSN 1897-4392  
ISBN 978-83-8187-101-3



9 788381 871013

#### ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45  
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL  
WWW.PROFINFO.PL

WOLTERS KLUWER POLECA

**PRZEGLĄD  
PODATKOWY**