

GŁOSA DO POSTANOWIENIA NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO Z DNIA 8 LISTOPADA 2017 R., SYGN. AKT II FSK 2864/17¹

Streszczenie. Z art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. h i art. 16 pkt 4 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego wynika, że wpływy z podatku od czynności cywilnoprawnych są przekazywane na rachunek budżetu gminy, na której obszarze znajduje się siedziba przedsiębiorstwa albo jego zorganizowanej części. Zgodnie z art. 11 tej ustawy środki te organ podatkowy przekazuje na rachunek budżetu właściwej jednostki samorządu terytorialnego w terminie 14 dni od dnia, w którym wpłynęły one na rachunek urzędu skarbowego. Podziału środków z tytułu tego podatku dokonuje notariusz jako płatnik (art. 8 Ordynacji podatkowej), sporządzając deklarację o wysokości pobranego i wpłaconego podatku przez płatnika, w tym także informację (będącą deklaracją podatkową w rozumieniu art. 3 pkt 5 Ordynacji podatkowej) o kwocie podatku należnego poszczególnym gminom. Z powyższych regulacji wynika, że informacja – jako deklaracja – podlega czynnościom sprawdzającym z art. 272 i następnych Ordynacji podatkowej. Jest ona poza tym czynnością materialno-techniczną (art. 3 § 2 pkt 4 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi), przez co gmina, która otrzymała mniej środków pieniężnych z podatku od czynności cywilnoprawnych, a chce skorzystać z uprawnienia do zakwestionowania tego podziału, może jako strona (art. 133 § 1 o.p.) tego postępowania o przekazaniu złożyć skargę do sądu administracyjnego zgodnie z art. 3 § 2 pkt 4 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Pogląd sądu o braku

* Doktor nauk prawnych, sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego, e-mail: babiarzstefan@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-0869-6941>

¹ LEX/el. nr 2388213.



Data wpływu: 29.07.2022 r. Data akceptacji: 3.10.2022 r.
© by the author, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

drogi sądowoadministracyjnej w tej kwestii i odsyłający gminę na drogę postępowania przed sądem powszechnym jest błędny, nie uwzględnia bowiem powyższych regulacji prawnych i nie dostrzega, że nie są one tożsame z procedurą podziału środków należnych gminom z tytułu podatków dochodowych.

Słowa kluczowe: podatek od czynności cywilnoprawnych, ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, podział wpływów z podatku od czynności cywilnoprawnych między gminy, czynności materialno-techniczne, skarga do sądu administracyjnego na czynność materialno-techniczną, uprawnienie, obowiązek

I

Powyższym postanowieniem Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) oddalił skargę kasacyjną na postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, którym ten sąd odrzucił skargę Miasta Rybnik (gmina) na czynności Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Katowicach w przedmiocie przekazania gminie wpływów z podatku od czynności cywilnoprawnych. Podstawę faktyczną do wydania powyższych rozstrzygnięć stanowiło zawarcie notarialnej umowy sprzedaży przedsiębiorstwa, od której notariusz jako płatnik pobrał, a następnie przekazał organowi podatek od czynności cywilnoprawnych w trybie i na zasadach określonych w art. 10 ust. 2–3a ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych². W rozpoznawanej sprawie organ przekazał akt notarialny właściwemu miejscowo w sprawie organowi podatkowemu, a środki pieniężne zgodnie z informacją płatnika o kwocie podatku należnego wskazanej gminie na podstawie art. 16 pkt 4 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego³. Gmina pismem z dnia 31 maja 2016 r. skierowanym do Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Katowicach (przekazanym następnie do właściwego organu, tj. Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Katowicach) wniosła o przeprowadzenie czynności sprawdzających lub wszczęcie postępowania zmierzającego do ustalenia podatku od czynności cywilnoprawnych należnego gminie od umowy sprzedaży zawartej w dniu 29 kwietnia 2016 r. Zdaniem gminy organ podatkowy w powyższym trybie powinien ustalić, „czy i w jakiej wartości zorganizowane części przedsiębiorstwa były przedmiotem umowy sprzedaży, a następnie stosownie do wyników ustaleń wezwać podatnika czy płatnika do złożenia stosownych wyjaśnień oraz przekazania podatku od czynności cywilnoprawnych na rachunki właściwych gmin”.

² Dz.U. z 2022 r., poz. 111, dalej: u.p.c.c.

³ Dz.U. z 2021 r., poz. 1672, dalej: u.d.j.s.t.

Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Katowicach postanowieniem z dnia 6 lipca 2016 r. „odmówił wszczęcia postępowania podatkowego i rozpoznania go w zakresie wskazanym w powyższym piśmie”. W uzasadnieniu zaś, powołując się na treść art. 10 ust. 2 i ust. 3a pkt 2 u.p.c.c., wskazano, że notariusz pobrany podatek odprowadził za pośrednictwem organu podatkowego na rachunek budżetu gminy właściwej dla siedziby przedsiębiorstwa, wskazanej przez strony w akcie notarialnym. Siedziba ta nie znajdowała się na terenie gminy, czego nie kwestionowano, a w akcie notarialnym zdefiniowano przedsiębiorstwo na jego potrzeby jako „wszystkie zakłady górnicze”, czyli zorganizowany zespół składników niematerialnych i materialnych przeznaczonych do wykonywania działalności gospodarczej. Wskazano też, że przepisy ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych nie umożliwiają notariuszowi jako płatnikowi i organowi podatkowemu ustalenia udziałów poszczególnych gmin w dochodzie ze sprzedaży przedsiębiorstwa lub zorganizowanej jego części. Dlatego też brak jest podstawy prawnej do określenia przez płatnika w informacji dołączonej do deklaracji, w jakim stopniu poszczególne gminy partycypują w dochodzie podatkowym. W związku z tym, gdy przedmiotem sprzedaży jest przedsiębiorstwo lub zorganizowana jego część, położone na terenie kilku gmin, to – zgodnie z art. 16 pkt 4 u.d.j.s.t. – należałoby stosować wykładnię systemową wewnętrzną i wskazać tym samym, że dochód z podatku należy przekazać na rachunek budżetu gminy, na której obszarze znajduje się siedziba przedsiębiorstwa lub zorganizowanej jego części. Zdaniem tego organu postępowanie w sprawie nie może być wszczęte (art. 165a §§ 1 i 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁴), zarówno z powodu żądania wniesionego przez podmiot niebędący stroną, jak i braku w przepisach prawa materialnego podstawy do rozstrzygnięcia o tej treści żądania w trybie postępowania podatkowego. Gmina poza tym nie jest stroną postępowania, o której mowa w art. 133 o.p. W związku z powyższym gmina wezwała organ do usunięcia naruszenia prawa (art. 54 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – w brzmieniu ówczesnie obowiązującym⁵), a następnie, po uzyskaniu odpowiedzi organu podtrzymującego swoje stanowisko, wniosła w sprawie skargę do sądu administracyjnego.

⁴ Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm., dalej: o.p.

⁵ Dz.U. z 2016 r., poz. 718 ze zm., dalej: p.p.s.a.

III

W skardze na „czynność materialno-techniczną” organu, polegającą na przekazaniu całej kwoty podatku od czynności cywilnoprawnych, pobranego przez notariusza jako płatnika od sprzedaży, gmina zarzuciła naruszenie prawa materialnego art. 16 pkt 4 u.d.j.s.t. przez jego niewłaściwe zastosowanie i wniosła o jej uchylenie i przekazanie jej w terminie 14 dni od dnia prawomocności wyroku odpowiedniej części podatku od czynności cywilnoprawnej sprzedaży przedsiębiorstwa.

IV

Zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach skargę gminy należało odrzucić, sprawa przekazania środków pieniężnych przez płatnika Naczelnikowi Urzędu Skarbowego nie należy bowiem do właściwości sądu administracyjnego. Skoro gmina wykazuje, że inna gmina na skutek podziału środków z podatku od czynności cywilnoprawnych „wzbogaciła się jej kosztem”, przez co poniosła szkodę, to ochrony w tym zakresie powinna poszukiwać przed sądem powszechnym w drodze powództwa cywilnego. Kwestionowana czynności nie należy do kategorii innych aktów lub czynności z zakresu administracji publicznej, dotyczących uprawnień lub obowiązków strony skarżącej (art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a.).

V

Od powyższego postanowienia gmina wniosła skargę kasacyjną, zarzucając:

- 1) naruszenie przepisów postępowania, tj. art. 58 § 1 pkt 1 w zw. z art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., przez uznanie, że wskazana czynność nie jest inną niż określona w pkt 1–3 ustawy lub czynnością z zakresu administracji publicznej dotyczącą uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa, o której mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., przez co sprawa należy do właściwości sądu powszechnego, jako sprawa cywilna, oraz art. 146 § 1 p.p.s.a. przez odrzucenie skargi zamiast uchylenia zaskarżonej czynności w sytuacji, gdy naruszała ona przepisy prawa materialnego;

- 2) naruszenie przepisów prawa materialnego, tj. art. 167 ust. 1, 2 i 3 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej⁶ oraz art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. h, art. 11 ust. 1 i art. 16 pkt 4 u.d.j.s.t., przez ich błędną wykładnię i przyjęcie, że gmina nie ma interesu prawnego w otrzymaniu środków pieniężnych z tytułu udziału w podatku od czynności cywilnoprawnych mimo braku podstaw do przyjęcia takiego poglądu.

VI

W uzasadnieniu postanowienia oddalającego skargę kasacyjną Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że – zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. h u.d.j.s.t. – źródłami dochodów własnych gminy są wpływy z podatku od czynności cywilnoprawnych. Stosownie zaś do art. 16 pkt 4 u.d.j.s.t. wpływy z podatku od czynności cywilnoprawnych są przekazywane od umowy sprzedaży przedsiębiorstwa albo jego zorganizowanej części – na rachunek budżetu gminy, na której obszarze znajduje się siedziba tego przedsiębiorstwa albo jego zorganizowanej części. Zgodnie zaś z art. 10 ust. 2 u.p.c.c. notariusze są płatnikami podatku od czynności cywilnoprawnych dokonywanych w formie aktu notarialnego. Notariusz jako płatnik – w myśl art. 10 ust. 3a u.p.c.c. – jest obowiązany:

- 1) prowadzić rejestr podatku;
- 2) wpłacić pobrany podatek na rachunek organu podatkowego właściwego ze względu na siedzibę płatnika w terminie do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek, a także
- 3) przekazać w tym terminie, w formie elektronicznej, deklarację o wysokości pobranego i wpłaconego podatku przez płatnika, w tym informację o kwocie podatku należnego poszczególnym gminom;
- 4) przekazywać w terminie, o którym mowa w pkt 2, organowi podatkowemu właściwemu ze względu na siedzibę płatnika sporządzoną w formie papierowej albo w formie elektronicznej informację zawierającą treść aktów notarialnych lub dane z tych aktów dotyczące czynności, o których mowa w ust. 2.

Właściwy – w sprawach podatku od czynności cywilnoprawnych – jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy ze względu na miejsce zamieszkania lub siedzibę podatnika, a w przypadku gdy obowiązek zapłaty ciąży solidarnie na kilku podmiotach – naczelnik urzędu skarbowego właściwy ze

⁶ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

względu na miejsce zamieszkania lub siedzibę jednego z tych podmiotów. Przekazane lub pobrane przez urząd skarbowy środki stanowiące dochody jednostek samorządu terytorialnego, zgodnie z art. 11 ust. 1 u.d.j.s.t., są odprowadzane na rachunek budżetu właściwej jednostki samorządu terytorialnego w terminie 14 dni od dnia, w którym wpłynęły na rachunek urzędu skarbowego. Według sądu powyższe uregulowania „sprowadzają rolę organów podatkowych do czynności odprowadzania pobranego podatku od czynności cywilnoprawnych na rachunek budżetu właściwej jednostki samorządu terytorialnego w terminie 14 dni od dnia, w którym wpłynęły na rachunek urzędu skarbowego”. Sąd zaznaczył przy tym, że „nie ma przeszkód prawnych, aby kreowane w ramach jednej czynności cywilnoprawnej (jednego aktu notarialnego) skutki cywilnoprawne powodowały, że beneficjentem pobranego i wpłaconego podatku będzie więcej niż jedna gmina”. Zdaniem sądu jednak „wykładnia językowa art. 10 ust. 3a pkt 2 u.p.c.c., uzupełniona wykładnią celowościową oraz systemową, pozwala na wniosek, że informacja o kwocie podatku należnego poszczególnym gminom, o której mowa w tym przepisie, nie jest załącznikiem do poszczególnych deklaracji, lecz ma charakter zbiorczego dokumentu przekazywanego przez płatnika – notariusza organowi podatkowemu właściwemu ze względu na siedzibę płatnika w terminie do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek. Zdaniem sądu pogląd ten koresponduje z § 8 ust. 2 pkt 3 i 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie sposobu pobierania i zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych⁷, zgodnie z którym informacja zawiera 1) łączną kwotę podatku należnego poszczególnym gminom, a także 2) numery repertorium A, pod którymi wpisane są czynności cywilnoprawne, od których dokonania podatek jest należny poszczególnym gminom. Za taką wykładnią opowiada się także doktryna⁸. Według NSA zarówno organ, jak i sąd pierwszej instancji mają rację, że aktualnie obowiązujące regulacje w zakresie pobierania i rozdysponowywania podatku od czynności cywilnoprawnych nie przyznają organom podatkowym uprawnienia do weryfikacji prawidłowości czynności płatnika. Pogląd sądu pierwszej instancji, że czynność

⁷ Dz.U. z 2013 r., poz. 179 ze zm. – obecnie nie obowiązuje, a obowiązuje rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie sposobu pobierania i zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. poz. 1999 ze zm.), dalej odpowiednio: rozporządzenie z 2008 r. albo rozporządzenie z 2015 r.

⁸ M. Goettel, *Komentarz do art. 10*, [w:] M. Goettel, A. Goettel, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 295.

przekazania jednostce samorządu terytorialnego kwoty podatku od czynności cywilnoprawnych, pobranego przez notariusza jako płatnika tego podatku, nie podlega kognicji sądu administracyjnego. Zdaniem sądu przepis art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. „wyraża zamiar ustawodawcy objęcia kontrolą sądu administracyjnego prawnych form działania administracji publicznej, które są podejmowane przez te organy, w stosunku do podmiotów adresowanych w indywidualnych sprawach, dla których nie jest prawidłowa forma decyzji lub postanowienia, a pojęcie z zakresu administracji publicznej rozumieć należy w ujęciu materialnym”⁹. Cechami tej działalności są: władcza forma, jednostronność działania, moc wiążąca oraz dopuszczalność stosowania przepisu, ale zasadniczym elementem musi tu być władztwo administracyjne¹⁰. To jednak nie pozbawia gminy ochrony prawnej, a podstawą tej ochrony są przepisy ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny¹¹, m.in. w zakresie bezpodstawnego wzbogacenia.

VII

Z rozstrzygnięciem sądu nie sposób się zgodzić. Jest ono nietrafne, a jego uzasadnienie powierzchowne. Rozpoznawana sprawa jest przykładem takiej, z której rozstrzygnięciem nie poradził sobie zarówno organ podatkowy, jak i sąd administracyjny. Wymagała ona bowiem dogłębnej analizy prawnej przepisów prawa, które miały zastosowanie. Powierzchowność argumentacji sądu przejawia się choćby w zdaniu, że „wykładnia językowa art. 10 ust. 3a pkt 2 u.p.c.c., uzupełniona wykładnią celowościową oraz systemową wewnętrzną, pozwala [...] na wniosek, że informacja o kwocie podatku należnego poszczególnym gminom, o której mowa w przepisie, nie jest załącznikiem do poszczególnych deklaracji, lecz ma charakter zbiorczego dokumentu przekazywanego przez płatnika – notariusza organowi podatkowemu”. Ma to korespondować z § 8 ust. 2 pkt 3 i 4 rozporządzenia z 2008 r. Tymczasem w sprawie nie przedstawiono wykładni językowej tego przepisu ani tym bardziej wykładni celowościowej czy systemowej wewnętrznej. Nie jest też jasne, jakich przepisów ta wykładnia systemowa dotyczyła i jakie wnioski z niej sąd wyprowadził. Tymczasem przepis art. 10 ust. 3a

⁹ Postanowienie NSA z dnia 16 października 2007 r., sygn. II OSK 1364/07, CBOSA.

¹⁰ B. Adamiak, *Z problematyki właściwości sądów administracyjnych (art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a.)*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2006, nr 2, s. 14–15.

¹¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1360 ze zm.

pkt 2 u.p.c.c. wyraźnie wskazuje, że „Płatnicy są obowiązani [...] wpłacić pobrany podatek na rachunek organu podatkowego właściwego ze względu na siedzibę płatnika, w terminie do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek, a także przekazać w tym terminie, w formie elektronicznej, deklarację o wysokości pobranego i wpłaconego podatku przez płatnika, w tym informację o kwocie podatku należnego poszczególnym gminom”. Nietrudno dostrzec, że powyższe zdanie to zdanie złożone połączone spójnikami, a określenie „w tym” przyłącza zdanie następujące po nim do wcześniejszych zdań, czyniąc je równorzędnymi¹². Poza tym określenie to jest tzw. partykułą uintensywniającą wypowiedź¹³. Jest więc załącznikiem, a nie bliżej nieokreślonym zbiorczym dokumentem. Charakterystyczne jest to, że określenie „informacja” ma swoje znaczenie prawne. Zgodnie z art. 3 ust. 5 o.p. informacja jest deklaracją podatkową, co oznacza, że skoro tak ją definiują przepisy ogólnego prawa podatkowego, to tak też należy ją oceniać i rozumieć na gruncie art. 10 ust. 3a pkt 2 u.p.c.c. Oznacza to, że powyższe zdanie określa trzy równorzędne obowiązki płatnika – notariusza. To, że za takim poglądem wypowiedziała się doktryna¹⁴, jest więc argumentem bez większej wartości prawnej. Skoro informacja, jak twierdzi sąd, jest zbiorczym dokumentem przekazywanym przez płatnika – notariusza organowi podatkowemu, nie oznacza to, że nie jest dokumentem podatkowym zawierającym oświadczenie wiedzy płatnika, dotyczącym faktów mających znaczenie dla powstania i wysokości zobowiązania płatnika. Konsekwencją takiego jej charakteru, jako deklaracji podatkowej, jest m.in. to, że podlega ona czynnościom sprawdzającym (art. 272 i następne Ordynacji podatkowej). Skoro przepis § 8 ust. 1 rozporządzenia z 2008 r. (podobnie jak § 7 pkt 7 rozporządzenia z 2015 r.) odsyła do obowiązku sporządzenia informacji z uwzględnieniem zasad przekazywania wpływów z tego podatku określonych w art. 16 u.d.j.s.t., oznacza to, że przepis art. 16 u.d.j.s.t. jest także przepisem prawa podatkowego (art. 3 pkt 1 o.p.), podobnie jak art. 11 u.d.j.s.t., co ma określone konsekwencje prawne. Otóż art. 11 u.d.j.s.t. zakreśla organowi pobierającemu podatek od czynności cywilnoprawnych czternastodniowy termin na odprowadzenie tych środków

¹² *Uniwersalny słownik języka polskiego*, red. S. Dubisz, t. T–Ż, Warszawa 2008, s. 176; *Słownik języka polskiego*, red. W. Doroszewski, t. IX, Warszawa 1967, s. 395–396, 803–807; *Słownik poprawnej polszczyzny*, red. W. Doroszewski, Warszawa 1981, s. 844–845.

¹³ *Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, Warszawa 1981, s. 563; S. Szober, *Gramatyka języka polskiego*, Warszawa 1962, s. 205.

¹⁴ Zob. M. Goettel, *Komentarz do art. 10*, s. 295.

na rachunek budżetu właściwej jednostki samorządu terytorialnego. Przepis ten jest także przepisem prawa podatkowego, a termin w nim określony terminem prawa podatkowego – daje on organowi podatkowemu czas na przeprowadzenie czynności sprawdzających wobec deklaracji oraz informacji, które otrzymał od płatnika – notariusza. Na okoliczności te także nie zwrócił uwagi sąd rozstrzygający omawianą sprawę. Niewątpliwie więc określone w art. 16 u.d.j.s.t. zasady przekazywania wpływów z podatku od czynności cywilnoprawnych to zasady prawa podatkowego, a nie prawa cywilnego. Tak więc pogląd sądu, że przepisy prawa podatkowego „nie przyznają organom podatkowym uprawnienia do weryfikacji prawidłowości pobierania i rozdysponowania podatku od czynności cywilnoprawnych”, jest poglądem błędnym. Zresztą sąd nie wskazał przepisu prawa, z którego by ten pogląd wynikał. Charakterystyczne jest to, że o podobnym problemie rozstrzygał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 23 sierpnia 2018 r., II FSK 2296/16¹⁵, i zajął w nim zgoła odmienne i trafne stanowisko, *notabene* wskazując, że nie podziela poglądu zawartego w glosowanym postanowieniu. W wyroku tym sąd podkreślił, że „gdyby uznać, że rola organu podatkowego ogranicza się tylko i wyłącznie do bezrefleksyjnego wykonania przelewu zgodnie z poleceniem płatnika – notariusza (nawet, jeżeli deklaracja zawierałaby błędy rachunkowe lub inne nieprawidłowości), nie byłoby potrzeby wprowadzania jego pośrednictwa przy tej czynności”. Sąd zwrócił tu uwagę na art. 17 ust. 1 u.d.j.s.t., z którego wynika, że organ podatkowy potrąca z bieżących wpływów należnych gminie kwoty przekazane jej podatku od spadków i darowizn lub podatku od czynności cywilnoprawnych wypłacone podatnikom tytułem zwrotu nadpłaty lub tytułem zwrotu podatku, a w przypadku (art. 17 ust. 3 u.d.j.s.t.) gdy gmina nie dokona zwrotu nienależnie otrzymanej kwoty, zgodnie z art. 2 organ podatkowy wydaje decyzję określającą kwotę zwrotu. W konsekwencji sąd w sprawie dochodzi do wniosku, że przekazanie omawianych środków pieniężnych gminie jest czynnością materialno-techniczną, a odmowa jego dokonania powinna być załatwiona w formie zapewniającej podstawowe gwarancje procesowe wnioskodawcy, a więc w formie decyzji administracyjnej (podatkowej). Jednakże, co ważne, w sprawie tej sąd nie przesądził, na jakiej drodze gmina powinna realizować swoje roszczenie – czy na drodze sądowniczoadministracyjnej, czy też na drodze powództwa cywilnego. Sąd jednak zwrócił trafnie uwagę, że organ podatkowy i sąd pierwszej instancji,

¹⁵ LEX/el. nr 2588218.

odmawiając wszczęcia w rozpoznawanej przez niego sprawie postępowania na podstawie art. 165a o.p., naruszyli art. 133 o.p., bliżej nie analizując jego treści. Tego naruszenia sąd upatrywał w tym, że wprawdzie gmina nie występowała w sprawie jako strona, gdyż nie była ani podatnikiem, ani płatnikiem, jednak z uwagi na treść art. 171 § 3 o.p. (przepis ten zobowiązuje organ podatkowy do zwrotu podania z pouczeniem, jeżeli stwierdzi, że właściwy w sprawie jest sąd powszechny, chyba że sąd ten uprzednio uznał się za niewłaściwy – podobne rozwiązanie zawiera też art. 198¹ k.p.c.) organ powinien pouczyć gminę o jego treści. Z tym poglądem nie można się jednak zgodzić. Sąd trafnie przyjął, że gmina w sprawie przekazania środków pieniężnych pochodzących z podatku od czynności cywilnoprawnych nie ma przymiotu podatnika lub płatnika. Co więcej, można przyjąć, że i gminy, na rzecz których redystrybuuje się część należnego podatku, takiego przymiotu nie mają. Rzecz bowiem w tym, że przymiot podatnika jest związany z przymiotem obowiązku podatkowego, a ten na żadnej z tych gmin nie ciążył. Podatnikami były strony czynności cywilnoprawnych, a przymiot płatnika miał notariusz. Zresztą także art. 10 ust. 3a pkt 2 u.p.c.c. czy art. 16 pkt 1–4 u.d.j.s.t, czy § 8 ust. 2 pkt 3 i 4 rozporządzenia z 2008 r., § 7 pkt 7 rozporządzenia z 2015 r. także nie przyznają gminie statusu podatnika, wskazując tylko, że są one gminami, na rzecz których należny podatek powinien być przekazany. W przeciwnym razie to akt przekazania podatku, sporządzona przez płatnika – notariusza informacja (deklaracja) kreowałaby jego status. Oznacza to, że także gmina, która rości sobie pretensje do części wpływów z podatku, nie ma przymiotu podatnika. Wracając jednak do wspomnianego przez sąd art. 133 o.p., wynika z niego, że:

„§ 1. Stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik, płatnik, inkasent lub ich następca prawny, a także osoba trzecia, o której mowa w art. 110–117c, która z uwagi na swój interes prawny żąda czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy.

§ 2. Stroną w postępowaniu podatkowym może być również osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej inna niż wymieniona w § 1, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego przed powstaniem obowiązku podatkowego ciąży na niej szczególnie obowiązki lub zamierza skorzystać z uprawnień wynikających z tego prawa.

§ 2a. Stroną w postępowaniu podatkowym w sprawach dotyczących zwrotu podatku od towarów i usług może być wspólnik spółki wymienionej

w art. 115 § 1, uprawniony na podstawie przepisów o podatku od towarów i usług do otrzymania zwrotu podatku.

§ 2b. Stroną w postępowaniu podatkowym w sprawie stwierdzenia nadpłaty w zakresie zobowiązań byłej spółki cywilnej może być osoba, która była współnikiem spółki cywilnej w chwili rozwiązania spółki.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w art. 92 § 3, jedną stroną postępowania są małżonkowie i każdy z nich jest uprawniony do działania w imieniu obojga”.

Z przepisów tych istotny dla rozważanego problemu jest § 2, z którego wynika, że „Stroną w postępowaniu podatkowym może być również osoba fizyczna, osoba prawna [tu gmina – przyp. S.B.] lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej inna niż wymieniona w § 1, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego (art. 3 pkt 2 w zw. z pkt 1 o.p.) [...] zamierza skorzystać z uprawnień wynikających z tego prawa”. Wspomniano wyżej, że art. 16 pkt 1–4 u.d.j.s.t. to przepisy zawarte w ustawie dotyczącej podatków. Skoro tak, to przymiot gminy jako strony w postępowaniu w sprawie przekazania środków pieniężnych z podatku od czynności cywilnoprawnych nie może być kwestionowany, zamierza ona bowiem skorzystać z uprawnień wynikających z powyższego przepisu. Trzeba zwrócić uwagę na to, że sąd w sprawie II FSK 2216/16 trafnie przyjął, iż przekazanie środków przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego poszczególnym gminom na zasadach określonych w art. 16 pkt 1–4 u.d.j.s.t. jest czynnością materialno-techniczną. Tymczasem w głosowanym postanowieniu, podobnie zresztą jak w głosie do niego¹⁶, posłużono się terminem „czynność techniczna”, jakby pomniejszając jej wagę gatunkową, z punktu widzenia treści art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. W tym też tkwi kolejne uproszczenie i powierzchowność argumentacji, którą posłużył się sąd w głosowanym postanowieniu, w żadnym razie nie powiązał on bowiem argumentacji odnoszącej się do przesłanek czynności materialno-technicznej ze stanem faktycznym rozpatrywanej sprawy. *Notabene* już w wyroku NSA z dnia 2 grudnia 1993 r., SA/Po 1837/93¹⁷, wskazano, że „Jedną z prawnych form działania administracji państwowej są tzw. czynności faktyczne, które są oparte na wyraźnej podstawie prawnej i wywołują konkretne skutki prawne. Cechą charakterystyczną czynności materialno-technicznych jest wywoływanie skutków

¹⁶ Zob. J. Szczygieł, *Charakter czynności redystrybucji podatku od czynności cywilnoprawnych*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, nr 8, s. 34–38.

¹⁷ „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1998, nr 2, poz. 78.

prawnych drogą faktów, które jednakże mają charakter form władczych. Czynności materialno-techniczne nie są jednak ani aktami administracyjnymi, ani normatywnymi – w nich znajduje się jedynie podstawa do podejmowania czynności faktycznych. Różnią się też od nich tym, że są działaniami faktycznymi, pojawiają się jako rzeczywiste zdarzenia, a nie normy postępowania i nie powodują też powstania żadnej normy postępowania. Wśród czynności materialno-technicznych administracji państwowej można wyodrębnić tzw. czynności zewnętrzne, obejmujące działania skierowane przez organ administracji na zewnątrz, w stosunku do adresatów niepodporządkowanych ani służbowo, ani organizacyjnie. Także i podstawą takich czynności zewnętrznych są zawsze akty normatywne powszechnie obowiązujące albo ostateczne akty administracyjne”.

Z art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. wynika, że „Kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na [...] inne niż określone w pkt 1–3 akty lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa, z wyłączeniem aktów lub czynności podjętych w ramach postępowania administracyjnego [...] postępowań określonych w działach IV, V i VI ustawy – Ordynacja podatkowa, postępowań, o których mowa w dziale V rozdziale 1 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz postępowania, do których mają zastosowanie przepisy powołanych ustaw”.

Jak pisze A. Kabat¹⁸, przepis ten z jednej strony rozszerzył kontrolę sądowoadministracyjną wskazaną w art. 16 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym¹⁹, a z drugiej strony ją zawęził przez wyłączenie tych aktów i czynności, o których mowa w przepisie, które zostały podjęte w ramach sformalizowanych procedur. Tak czy inaczej, chodzi tu o akty i czynności podejmowane w sprawach

¹⁸ Zob. B. Dauter, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2018, LEX/el., komentarz do art. 3 teza 24. Podobnie uważa E. Łętowska, *Glosa do wyroku NSA z dnia 14 sierpnia 2002 r., II SA/Gd 4182/01*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2003, nr 10, s. 562; W. Chróścielewski, Z. Kmiecik, J.P. Tarno, *Reforma sądownictwa administracyjnego a standardy ochrony praw jednostki*, „Państwo i Prawo” 2002, z. 12, s. 35–36; G. Łaszczycza, Cz. Martysz, A. Matan, *Inne akty lub czynności z zakresu administracji publicznej jako przedmiot skargi do sądu administracyjnego (art. 3 § 2 pkt 4 ustawy p.p.s.a.)*, [w:] *Podmioty administracji publicznej i prawne formy ich działania. Studia i materiały z konferencji naukowej poświęconej jubileuszowi 80 urodzin Profesora Eugeniusza Ochędowskiego*, red. Z. Chmiel, Toruń 2005, s. 364.

¹⁹ Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm. – nieobowiązująca od 1 stycznia 2004 r.

indywidualnych, a więc w stosunku do konkretnych podmiotów. Muszą one poza tym mieć charakter publicznoprawny. Właściwość sądu administracyjnego należy zatem rozpatrywać z uwzględnieniem tego pierwszego zastrzeżenia, z treści przepisu art. 16 pkt 1–4 u.d.j.s.t. nie wynika bowiem, by do zagadnienia przekazania środków finansowych z podatku od czynności cywilnoprawnych należało stosować sformalizowane procedury, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. Ponadto z treści przepisu wynika wprost, że akt lub czynność powinny dotyczyć uprawnienia lub obowiązku wynikających z przepisów prawa. Oznacza to więc konieczność zbadania danego przepisu prawa pod kątem istnienia w nim uprawnienia lub obowiązku dla indywidualnie wskazanego adresata. Akty lub czynności podejmowane na podstawie przepisów prawa nie wymagają autorytatywnej konkretyzacji²⁰. Technika dokonywania czynności materialno-technicznych najczęściej nie jest regulowana przepisami prawa, ale przepisy prawa muszą wyraźnie upoważniać organ administracji publicznej do dokonywania takich czynności²¹. Z treści art. 16 pkt 1–4 u.d.j.s.t. wynika wprost, że „Wpływy z podatku od czynności cywilnoprawnych są przekazywane [...] od umowy sprzedaży przedsiębiorstwa albo jego zorganizowanej części – na rachunek budżetu gminy, na obszarze której znajduje się siedziba tego przedsiębiorstwa albo jego zorganizowanej części”. Określenie „są przekazywane” nie wskazuje wprost, kto ma przekazywać wpływy z tego podatku gminom, ale z wykładni systemowej art. 17 ust. 1 u.d.j.s.t. wynika, że ma to czynić organ podatkowy, a w kontekście art. 10 ust. 3a u.p.c.c. jest nim organ podatkowy właściwy ze względu na siedzibę płatnika. Poza tym określenie „są przekazywane” oznacza istnienie obowiązku (kompetencji) tego organu do jego wykonania. Określenie obowiązku nastąpiło tu w formie imiesłowu przymiotnikowego niedokonanego biernego w czasie teraźniejszym²² i oznacza „dawać komuś do dalszego dysponowania”, „przekazać pieniądze”. Określenie „przekazywane” łączy się z rzeczownikiem „wpływ”, mimo że jest odmienną formą czasownika „przekazywać”²³. Imiesłów ten pełni w zdaniu funkcję czasownika, ponieważ mówi z jednej strony o czynności, a z drugiej

²⁰ B. Adamiak, *Z problematyki właściwości sądów administracyjnych...*, s. 18.

²¹ A. Błaś, *Prawne formy działania administracji*, [w:] *Prawo administracyjne*, red. J. Boć, Wrocław 2007, s. 349; P. Pest, *Udziały jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych*, Warszawa 2016, s. 209.

²² *Nowy słownik poprawnej polszczyzny*, red. A. Markowski, Warszawa 1990, s. 774; *Słownik współczesnego języka polskiego*, red. B. Dunaj, Warszawa 1996, s. 830.

²³ S. Szober, *Gramatyka...*, s. 102.

określa te przedmioty, na które przechodzi czynność określona przez imiesłów²⁴. W dodatku czynność ta ma charakter trwały, wielokrotny²⁵. Tak więc to organ podatkowy, na którym ciąży obowiązek przekazania wpływów z podatku od czynności cywilnoprawnych, jest równocześnie zobowiązany do kontroli deklaracji podatkowej otrzymanej w tym zakresie od płatnika. Na tę czynność materialno-techniczną zainteresowane gminy – a więc zarówno ta, która została w tej deklaracji wymieniona jako uprawniona, jak i ta, która rości sobie pretensje do części wpływów z podatku od czynności cywilnoprawnych – mogą złożyć skargę do sądu administracyjnego. Zgodnie bowiem z art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. h u.d.j.s.t. wpływy z tego podatku są źródłem dochodów gmin. Ten przepis i przepis art. 16 pkt 1 i 4 u.d.j.s.t. dają im materialnoprawną podstawę do złożenia skargi do sądu administracyjnego. O obowiązku pisze także H. Filipczyk²⁶.

Oczywiście przepis art. 16 pkt 4 u.d.j.s.t. nie daje wprost pokrzywdzonej gminie podstawy prawnej do dochodzenia części wpływów z tego podatku. Jednak nietrudno zauważyć, że przepis art. 16 pkt 1 i 4 u.d.j.s.t. nie rozstrzyga wprost sytuacji, gdy np. nieruchomość, która jest przedmiotem czynności cywilnoprawnej, jest położona na terenie dwóch gmin albo zbywane przedsiębiorstwo czy jego zorganizowana część ma nieruchomości położone na terenie różnych gmin – wówczas w przepisach tych występuje luka konstrukcyjna, rzeczywista²⁷. Oznacza to więc konieczność zastosowania *analogii legis*. W konsekwencji *analogia legis* art. 16 pkt 1 i 4 u.d.j.s.t. nakazuje przyjąć pogląd, że jeżeli przedmiotem czynności cywilnoprawnych jest przeniesienie własności przedsiębiorstwa czy zorganizowanej jego części, w skład których wchodzi nieruchomości położone na terenie przynajmniej dwóch gmin, to przekazanie wpływów z podatku od czynności cywilnoprawnych powinno nastąpić na rachunek tych dwóch gmin w zależności od wysokości podatku obciążającego wartość tych nieruchomości (przedsiębiorstwa, zorganizowanej części przedsiębiorstwa) – zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 u.p.c.c. Oczywiście jest, że wówczas wartość nieruchomości i inny majątek przedsiębiorstwa położony na terenie gminy, na której nie znajduje się siedziba przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, powinny być podane w akcie notarialnym.

²⁴ P. Bąk, *Gramatyka języka polskiego*, Warszawa 1977, s. 160–164.

²⁵ Ibidem, s. 158.

²⁶ H. Filipczyk, *Podatek od czynności cywilnoprawnych*, Warszawa 2015, s. 359.

²⁷ B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 122–123.

W glosowanym postanowieniu, a także w piśmiennictwie²⁸ wskazano, że właściwym trybem dochodzenia roszczenia o przekazanie brakującej kwoty wpływów z podatku od czynności cywilnoprawnych jest tryb postępowania przed sądem powszechnym z tytułu bezpodstawnego wzbogacenia. Argumentem w tym przypadku ma być to, że ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego nie wskazuje na decyzję administracyjną jako właściwą do określenia tej drogi dochodzenia roszczenia. Co prawda A. Niezgoda²⁹ wskazuje, że tryb ten jest dopuszczalny, gdy nie ma innych środków prawnych umożliwiających jednostce samorządu terytorialnego dochodzenie należności z tytułu udziałów obliczonych zgodnie z przepisami ustawy. Rzecz jednak w tym, że zasada ta, po pierwsze, obowiązuje tylko na gruncie prawa i postępowania cywilnego³⁰, a po drugie – nawet gdyby przyjąć ten punkt widzenia, to jest to przepis subsydiarny, którego stosowanie wyłącza istnienie innej podstawy prawnej – czy to cywilnoprawnej, czy publicznoprawnej³¹. W sprawie rozpoznawanej i zaskarżonej glosowanym postanowieniem, jak wykazano, istnieje tryb dochodzenia roszczenia przed sądem administracyjnym, co oznacza, że dochodzenie należnych gminie wpływów z podatku od czynności cywilnoprawnych na gruncie prawa i postępowania cywilnego jest wyłączone. Poza tym zwrócić należy uwagę na to,

²⁸ Zob. np. A. Niezgoda, *Podział środków publicznych między państwo a jednostki samorządu terytorialnego*, [w:] *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, red. A. Hanusz, Warszawa 2015, s. 312–314; A. Borodo, *Przejmowanie dochodów podatkowych przez gminy – niektóre problemy prawne*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2014, nr 3, s. 19, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2014.026>

²⁹ A. Niezgoda, *Podział środków...*

³⁰ Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 2 grudnia 1997 r., III CP 57/97, „Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna” 1998, nr 5, poz. 74; M. Grochowski, *Skutki wyroków TK a bezpodstawne wzbogacenie. Założenia konstrukcyjne na tle orzecznictwa*, [w:] *Skutki wyroków Trybunału Konstytucyjnego w sferze stosowania praw*, red. M. Bernatt, J. Królikowski, M. Ziółkowski, Warszawa 2013, s. 104–112.

³¹ Wyrok SA w Warszawie z dnia 12 marca 2015 r., sygn. I ACa 1335/14, LEX/el. nr 1768748; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 11 maja 2006 r., sygn. I CZP 35/07, „Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna” 2008, nr 7–8, poz. 72; uchwała Sądu Najwyższego z dnia 2 grudnia 1997 r., sygn. III CZP 57/97, „Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna” 1998, nr 5, poz. 74; W. Dubis, *Zbieg roszczeń a skarga z bezpodstawnego wzbogacenia*, „Przegląd Sądowy” 2002, nr 1, s. 33–54; P. Księżak, *Głosa do wyroku SN z dnia 27 lutego 2004 r.*, sygn. V CK 272/03, „Monitor Prawniczy” 2005, nr 14, s. 714–716; P. Księżak, *Naruszenie własności nieruchomości jako źródła bezpodstawnego wzbogacenia*, „Rejent” 2006, nr 4, s. 69–83.

czego nie dostrzegają zwolennicy drogi cywilnoprawnej dochodzenia tych roszczeń. Otóż A. Niezgoda³² zarówno roszczenie o należne środki z tytułu podatków dochodowych, jak i z tytułu innych podatków stanowiących dochody własne gmin traktuje jednakowo, bez rozróżnienia obowiązujących regulacji prawnych, nie tylko na gruncie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, ale i na gruncie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych czy ustawy z dnia 28 sierpnia 1983 r. o podatku od spadków i darowizn³³. Te dwie ostatnie ustawy zawierają podobne rozwiązania w zakresie obowiązku sporządzania i przekazywania właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego informacji o kwocie podatku należnego poszczególnym gminom (art. 10 ust. 3a pkt 2 u.p.c.c., art. 16 i 15 u.d.j.s.t., art. 18 ust. 2 pkt 3 u.p.s.d.). Takie obowiązki natomiast nie ciążyą na organach podatkowych w odniesieniu do podatków dochodowych. Istotnie w tych ostatnich podatkach gmina, która kwestionuje przyznaną jej część wpływów z podatków dochodowych, nie ma innej drogi dochodzenia roszczenia niż droga postępowania przed sądem powszechnym, która zresztą jest drogą dłuższą i bardziej utrudnioną.

BIBLIOGRAFIA

- Adamiak B., *Z problematyki właściwości sądów administracyjnych (art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a.)*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2006, nr 2.
- Bąk P., *Gramatyka języka polskiego*, Warszawa 1977.
- Błaś A., *Prawne formy działania administracji*, [w:] *Prawo administracyjne*, red. J. Boć, Wrocław 2007.
- Borodo A., *Przejmowanie dochodów podatkowych przez gminy – niektóre problemy prawne*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2014, nr 3, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2014.026>
- Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008.
- Chróścielewski W., Kmiecik Z., Tarno J.P., *Reforma sądownictwa administracyjnego a standardy ochrony praw jednostki*, „Państwo i Prawo” 2002, z. 12.
- Dauter B., Kabat A., Niezgódka-Medek M., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2018, LEX/el.
- Dubis W., *Zbieg roszczeń a skarga z bezpodstawnego wzbogacenia*, „Przeгляд Sądowy” 2002, nr 1.
- Filipczyk H., *Podatek od czynności cywilnoprawnych*, Warszawa 2015.
- Goettel M., *Komentarz do art. 10*, [w:] M. Goettel, A. Goettel, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2007.

³² A. Niezgoda, *Podział środków...*, s. 313.

³³ Dz.U. z 2021 r. poz. 1043 ze zm., dalej: u.p.s.d.

- Grochowski M., *Skutki wyroków TK a bezpodstawne wzbogacenie. Założenia konstrukcyjne tle orzecznictwa*, [w:] *Skutki wyroków Trybunału Konstytucyjnego w sferze stosowania praw*, red. M. Bernatt, J. Królikowski, M. Ziółkowski, Warszawa 2013.
- Księżak P., *Glosa do wyroku SN z dnia 27 lutego 2004 r., V CK 272/03*, „Monitor Prawniczy” 2005, nr 14.
- Księżak P., *Naruszenie własności nieruchomości jako źródła bezpodstawnego wzbogacenia*, „Rejent” 2006, nr 4.
- Łaszczyca G., Martysz Cz., Matan A., *Inne akty lub czynności z zakresu administracji publicznej jako przedmiot skargi do sądu administracyjnego (art. 3 § 2 pkt 4 ustawy p.p.s.a.)*, [w:] *Podmioty administracji publicznej i prawne formy ich działania. Studia i materiały z konferencji naukowej poświęconej jubileuszowi 80 urodzin Profesora Eugeniusza Ochędowskiego*, red. Z. Chmiel, Toruń 2005.
- Łętowska E., *Glosa do wyroku NSA z dnia 14 sierpnia 2002 r., sygn. II SA/Gd 4182/01*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2003, nr 10.
- Niezgoda A., *Podział środków publicznych między państwo a jednostki samorządu terytorialnego*, [w:] *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, red. A. Hanusz, Warszawa 2015.
- Nowy słownik poprawnej polszczyzny*, red. A. Markowski, Warszawa 1990.
- Pest P., *Udziały jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych*, Warszawa 2016.
- Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, Warszawa 1981.
- Słownik języka polskiego*, red. W. Doroszewski, Warszawa 1967.
- Słownik poprawnej polszczyzny*, red. W. Doroszewski, Warszawa 1981.
- Słownik współczesnego języka polskiego*, red. B. Dunaj, Warszawa 1996.
- Szczygieł J., *Charakter czynności redystrybucji podatku od czynności cywilnoprawnych*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, nr 8.
- Sober S., *Gramatyka języka polskiego*, Warszawa 1962.
- Uniwersalny słownik języka polskiego*, red. S. Dubisz, Warszawa 2008.

GLOSS TO THE DECISION OF THE SUPREME ADMINISTRATIVE COURT OF 8 NOVEMBER 2017, FILE REF. NO. II FSK 2864/17

Summary. Article 4(1)(1)(h) and Article 16(4) of the Act on income of local government units state that proceeds from the tax on civil-law transactions are transferred to the account of the budget of the municipality (gmina) in the area where the seat of the enterprise or its organized part is located. According to Article 11 of this Act, the tax authority transfers these funds to the budget account of the relevant local government unit within 14 days from the day they are credited to the account of the tax office. The distribution of funds on account of this tax is made by a notary as the withholding agent (Article 8 of the Tax Ordinance Act) by preparing a declaration on the amount of tax collected and paid by the withholding agent, including information (constituting a tax declaration within the meaning of Article 3(5) of the TOA) on the amount of tax due to individual municipalities. It follows from the aforementioned regulations that this information, as a tax declaration, is subject to verification pursuant to Article 272 et seq. of the TOA. Furthermore, it is a substantive technical action (Article 3, § 2(4) of the Act: Law on Proceedings before Administrative Courts) thanks to which a municipality that has received less money from the tax on civil-law transactions and wishes

to exercise the right to challenge this distribution (Article 133, § 1 of the TOA), as a party to these transfer proceedings, may file a complaint with an administrative court in accordance with Article 3, § 2(4) of the LPAC. The Court's view that there is no administrative court route in this matter, forcing the municipality to commence proceedings before a common court, is wrong because it does not take into account the aforementioned legal regulations and fails to recognize that they are different from the procedure for distributing funds due to municipalities from income taxes.

Keywords: civil-law transaction tax, Act on income of local government units, distribution of proceeds from tax on civil-law transactions between municipalities, substantive technical actions, complaint to administrative court on substantive technical action, right, obligation