

Ireneusz Krawczyk radca prawny

---

Warszawa, dnia 29 listopada 2022 r.

**Trybunał Konstytucyjny**  
**Al. J. Ch. Szucha 12 A**  
**00-582 Warszawa**

skarżący:

**P**                      **Spółka Akcyjna**

os 3283

działająca przez pełnomocnika:

radcę prawnego Ireneusza Krawczyka  
wpisanego na listę radców prawnych prowadzoną przez  
Okręgową Izbę Radców Prawnych w Olsztynie  
pod nr OL-Os-843

adres pełnomocnika do doręczeń:

Kancelaria Radcy Prawnego  
ul. Miodowa 1, III p.  
00-080 Warszawa

orzeczenie naruszające konstytucyjne prawa skarżącego:

wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z                      listopada  
2019 r., sygn. akt                      , doręczony stronie skarżącej  
wraz z uzasadnieniem w dniu 23 grudnia 2019 r.

uczestnicy postępowania:

Sejm Rzeczypospolitej Polskiej  
Prokurator Generalny  
Rzecznik Praw Obywatelskich

Sygn. akt **SK 129/20**

### **Pismo procesowe**

Na podstawie art. 46 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (tj. Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej „**u.o.t.p.t.k.**”), działający w imieniu P                      Spółka Akcyjna (dalej „**Skarżący**”), w związku z pismem

---

ul. Miodowa 1 III p. 00-080 Warszawa, 22 8260062, 605992793  
kancelaria@ireneuszkrawczyk.pl, <http://ireneuszkrawczyk.pl>

Prokuratora Generalnego z dnia 27 października 2022 r. Skarżąca konstytucyjnie przedstawia stanowisko w sprawie argumentów Prokuratora Generalnego uzasadniających umorzenie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w niniejszej sprawie i uprzejmie wnosi o rozważnie ich przez Trybunał Konstytucyjny.

*Skarżąca konstytucyjnie nie oczekuje od Trybunału Konstytucyjnego, że stanie się pozytywnym ustawodawcą i skonstruuje normę mającą odzwierciedlać założenia bieżącej polityki, oczekiwania społeczne lub oczekiwania wybranych interesariuszy. To są zadania parlamentu i nie można oczekiwać, że Trybunał Konstytucyjny zastąpi pozytywnego ustawodawcę. Skarżący konstytucyjnie oczekuje zupełnie czego innego. Celem skargi jest bowiem doprowadzenie do tego, że Trybunał Konstytucyjny stwierdzi niekonstytucyjność braku oprocentowania nadpłaty Skarżącej nie dlatego, że wymagają tego założenia bieżącej polityki, oczekiwania społeczne lub oczekiwania wybranych interesariuszy, ale że brak ten narusza art. 77 ust. 1, art. 64 ust. 1 i ust. 2, art. 32 ust. 1 i 2, art. 31 ust. 3 w zw. z art. 2 Konstytucji RP. Trudno byłoby uznać, że w takim przypadku Trybunał Konstytucyjny nie jest właściwy do wydania wyroku i jedynym remedium jest interwencja ustawodawcy.*

*Skarga konstytucyjna w niniejszej sprawie jest wynikiem zaobserwowanej przez Skarżącą „anomalii” na którą nie dają odpowiedzi istniejące normy prawne. Ta „anomalia” potwierdza istniejący kryzys w tym zakresie. „Anomalia” i wywołany nią kryzys polega na tym, że brak oprocentowania nadpłat powstałych w wyniku uchylecia decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego a wydanych na podstawie niekonstytucyjnych przepisów, jest dla sądów, doktryny i praktyki niezrozumiałą. Niezrozumiałą dlatego, że oprocentowanie to przysługuje bez żadnych wątpliwości w przypadku, gdy decyzja podatkowa nie została wydana. Zdaniem Prokuratora Generalnego, który także dostrzega kryzys w tym zakresie, właściwą odpowiedzią na to będzie poszukiwanie rozwiązań w ramach obowiązujących paradygmatów. Paradygmatami są w tym przypadku:*

- 1) poszukiwanie i wskazanie rozwiązań w ramach istniejących przepisów, które rozwiążą w sposób zgodny z wartościami konstytucyjnymi, wskazany przez Skarżącą kryzys,*
- 2) wskazanie, że orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego nie może zmienić niekorzystnego położenia Skarżącej,*
- 3) wskazanie, że Trybunał Konstytucyjny nie może powołać normy prawnej mocą swojego wyroku,*

4) wydanie postanowienia sygnalizacyjnego zamiast wyroku.

Uzasadnienie jednak tych paradygmatów, jak zostanie poniżej wykazane, jest bardzo zawile, niekonsekwentne i niejednoznaczne. Zatem zamiast rozwiązać kryzys, Prokurator Generalny go tylko pogłębia i nie doprowadza do usunięcia „anomalii”.

Skarżąca sądzi, że zaproponowane przez nią rozwiązanie kryzysu w postaci orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego stwierdzającego niekonstytucyjność wskazanych w skardze przepisów, jest zdecydowanie bardziej klarowne, konsekwentne i skuteczniejsze niż propozycje zaprezentowane przez Prokuratora Generalnego (pojęcia „anomalii”, „paradygmatu” oraz „kryzysu” zostały zaczerpnięte z Thomas S. Kuhn, Struktura rewolucji naukowych, Wydawnictwo ALETHEIA, Warszawa 2020.)

#### Uwagi ogólne

1. W pierwszej kolejności Skarżąca zauważa, że Prokurator Generalny podnosi argumenty natury formalnej nie odnosząc się do wzorców kontroli oraz ich uzasadnienia wskazanych w skardze konstytucyjnej. Dopiero na str. 47 – 49 Prokurator Generalny odnosi się merytorycznie do złożonej skargi konstytucyjnej. We wskazanej części pisma Prokurator Generalny stwierdził, że może budzić wątpliwości co do zgodności z Konstytucją brak jednoznacznego uregulowania w Ordynacji podatkowej, które przyznawałoby oprocentowania nadpłaty powstałej wskutek uchylecia decyzji ustalającej lub określającej zobowiązanie podatkowe, wskutek stwierdzenia przez Trybunał Konstytucyjny niekonstytucyjności przepisu, na podstawie którego decyzje te zostały wydane. Co więcej, Prokurator Generalny dostrzega naruszenie wzorców konstytucyjnych przez wskazane przepisy i sugeruje wydanie przez Trybunał Konstytucyjny postanowienia sygnalizacyjnego.

Uznać należy zatem, że Prokurator Generalny, pod kątem merytorycznym (zasadniczym) podziela stanowisko przedstawione w skardze konstytucyjnej w przedmiocie niezgodności wskazanych norm ze wzorcami konstytucyjnymi.

Jako remedium na zaistniały stan, Prokurator Generalny wskazuje na możliwość wydania postanowienia sygnalizacyjnego, podczas gdy Skarżąca uznaje, że jedynym prawidłowym wynikiem jest wydanie merytorycznego rozstrzygnięcia przez TK stwierdzającego, że w zakresie w jakim art. 78 § 3 pkt 1 w zw. z art. 78 § 1 oraz art. 77 § 1 pkt 3 w zw. z art. 78 § 4

o.p. nie przyznaje oprocentowania nadpłaty powstałej wskutek uchylecia decyzji określającej zobowiązanie podatkowe, wskutek stwierdzenia przez Trybunał Konstytucyjny niekonstytucyjności przepisu, na podstawie którego decyzje te zostały wydane, jest niezgodny z art. 77 ust. 1, art. 64 ust. 1 i ust. 2, art. 32 ust. 1 i 2, art. 31 ust. 3 w zw. z art. 2 Konstytucji RP.

Stanowisko Prokuratora Generalnego budzi zasadnicze wątpliwości z następujących powodów:

- nieprawidłowo interpretuje możliwości obrony swoich praw przez Skarżącą na podstawie obowiązujących obecnie przepisów i w efekcie uznaje, że postępowanie w przedmiocie skargi konstytucyjnej Skarżącego podlega umorzeniu,
- pomija *acquis constitutionnel* w zakresie pominięcia legislacyjnego,
- błędnie interpretuje skutki wyroku merytorycznego, który może zapaść w niniejszej sprawie i zdecydowanie przedwcześnie przesądza skutki orzeczenia jakie może zapaść w tej sprawie w wyniku wznowienia postępowania administracyjnego i sądownoadministracyjnego.

2. Należy odnieść się do możliwości zastosowania w niniejszej sprawie art. 59 ust. 1 pkt 2) u.o.t.p.t.k. przewidującego umorzenie postępowania przed sądem konstytucyjnym.

Umorzenie postępowania jest sposobem jego zakończenia bez osiągnięcia merytorycznych celów tego postępowania. Prokurator Generalny podstawy umorzenia postępowania upatruje w art. 59 ust. 1 pkt 2) u.o.t.p.t.k., tj. w niedopuszczalności wydania orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny. Z dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, że niedopuszczalność złożenia skargi konstytucyjnej ma miejsce m.in. w następujących przypadkach:

- niewyczerpania drogi sądowej przez wnoszącego skargę konstytucyjną (postanowienie z dnia 9 lutego 2022 r. SK 17/21),

- niewykazanie prawa podmiotowego lub wolności, których naruszenia dopatruje się skarżący (postanowienie z dnia 14 grudnia 2021 r. SK 63/21),
- brak należytego uzasadnienia zarzutów niekonstytucyjności (postanowienie z dnia 30 listopada 2021 r. SK 8/19 oraz z dnia z dnia 22 września 2021 r. SK 49/20),
- gdy przedmiotem skargi konstytucyjnej jest stosowanie prawa, a nie akt normatywny lub jego część (postanowienie z dnia 22 lipca 2021 r. SK 24/20).

**Zdaniem Skarżącej konstytucyjnie nie zachodzą w sprawie przesłanki umorzenia postępowania.**

Oprocentowanie nadpłaty powstałej w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, na podstawie obowiązujących przepisów

Zasadnicza część stanowiska Prokuratora Generalnego z dnia 27 października 2022 r. (str. 35 – 47) odnosi się do uzasadnienia stanowiska, że skarga konstytucyjna jest skargą na jego wadliwe zastosowanie, a nie jest skargą na *przepis prawa*.

Prokurator Generalny sugeruje poprzez szczegółową analizę stanu prawnego, że w sprawie w której wniesiono skargę konstytucyjną sądy błędnie interpretowały prawo i przy zastosowaniu wykładni prawidłowej (która jest wykładnią Prokuratora Generalnego) nie byłaby konieczna interwencja Trybunału Konstytucyjnego.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, w „*świele literalnego brzemienia art. 74 O.p., przepis ten dotyczy także podatników, co do których wydana została przez organ podatkowy decyzja, o której mowa w art. 21 § 3 O.p., tj. tzw. decyzja określająca*”. Zgodnie ze stanowiskiem Prokuratora Generalnego zastosowanie w sprawie art. 78 § 5 o.p. spowodowałoby, że nadpłata w niniejszej sprawie byłaby oprocentowana od dnia zapłaty do dnia zwrotu czyli dokładnie tak jak żądała skarżąca konstytucyjnie.

Skarżąca konstytucyjnie nie podziela poglądu Prokuratora Generalnego i przedstawia następujące argumenty.

Należy zgodzić się, że zgodnie z literalnym brzmieniem art. 74 *in principio* o.p. sposób postępowania w przypadku nadpłaty powstałej w wyniku orzeczenia Trybunału

-----  
Konstytucyjnego dotyczy zobowiązań podatkowych powstałych z mocy samego prawa (art. 21 § 1 pkt 1 o.p.). Procedura ta dotyczy jednak tylko tych zobowiązań, co do których nie wydano decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego (art. 21 § 3 o.p.). Nie ma zatem i nie miała zastosowania w stanie faktycznym sprawy będącej przedmiotem skargi.

Przepisy ordynacji podatkowej wyraźnie rozgraniczają dwie drogi dochodzenia nadpłaty, przyjmując jako kryterium podziału: wydanie (lub brak wydania) decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

W przypadku, w którym wydano decyzję określającą zobowiązanie podatkowe (czego skutkiem jest także utrata znaczenia prawnego deklaracji podatkowej jako aktu z którego wynika wysokość zobowiązania podatkowego), jest droga wznowienia postępowania podatkowego (art. 210 § 1 pkt 8 o.p.).

W przypadku w którym nie wydano decyzji podatkowej, a wysokość zobowiązania podatkowego wynika z deklaracji podatkowej, jedyną drogą do stwierdzenia nadpłaty jest wniosek o zwrot nadpłaty podatku (art. 74 pkt 1 o.p.).

Tym samym, przepisy które przywołuje Prokurator Generalny mogłyby znaleźć zastosowanie wyłącznie do przypadków, w których nie nastąpiło wydanie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

Już w pierwszych komentarzach do ordynacji podatkowej wskazywano na taki dychotomiczny podział (I. Krawczyk, J. Sobczak, *Ordynacja podatkowa w praktyce; omówienie, orzecznictwo, przykłady*, Wydawnictwo Infor, wrzesień 1998 r., str. 99-100). Pogląd ten pozostaje aktualny także obecnie.

*„Przewidziany w analizowanym przepisie tryb określania wysokości nadpłaty znajduje zastosowanie jedynie do podatków powstających z mocy prawa, wówczas gdy nie została jeszcze wydana decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego. Podatnicy mogą złożyć wniosek o zwrot nadpłaty ze skorygowaną deklaracją. Wniosek o zwrot jest odpowiednikiem wniosku o stwierdzenie nadpłaty (art. 75 o.p.) stosowanym jedynie w przypadku, gdy nadpłata powstała w wyniku orzeczenia TK lub TSUE.*

-----

*Jeżeli organ podatkowy w postępowaniu podatkowym wydał decyzję określającą wysokość tego zobowiązania i decyzja ta stała się ostateczna, nie ma podstaw do stosowania trybu określania nadpłaty unormowanego w niniejszym artykule. W takiej sytuacji utrata mocy ustawy w wyniku orzeczenia TK jest przesłanką wznowienia postępowania na podstawie art. 240 § 1 pkt 8 o.p. i następnie uchylecia w całości lub części ostatecznej decyzji określającej wysokość zobowiązania (art. 245 o.p.). Powstała w ten sposób nadpłata jest zwracana podatnikowi w trybie art. 76 o.p. W przypadku orzeczenia TSUE podstawą wznowienia postępowania będzie art. 240 § 1 pkt 11 o.p.” (vide - Etel Leonard (red.), Komentarz do art. 74, [w:] Ordynacja podatkowa, Komentarz aktualizowany, 2022 r.).*

Również orzecznictwo sądów administracyjnych jednolicie prezentuje pogląd zbieżny, że stanowiskiem przedstawionym powyżej (por. wyrok NSA z listopada 2019 r. ).

Zatem, pomimo obszernej i szczegółowej argumentacji, stanowisko Prokuratora Generalnego należy uznać za odosobnione i nietrafione.

Należy wskazać na dodatkowe argumenty uzasadniające pominięcie argumentacji Prokuratora Generalnego.

Prokurator Generalny na str. 42 -43 pisma z dnia 27 października 2022 r. cytuje obszernie art. 74, 78 oraz 77 o.p. w celu wykazania, że normy w świetle literalnego brzmienia pozwalają na oprocentowanie nadpłat powstałych w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego w przypadku wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Umknęło jednak Prokuratorowi Generalnemu, że dla odtworzenia pełnej normy prawnej dotyczącej wniosku o zwrot nadpłaty konieczne jest uzupełnienie art. 74, 78 oraz 77 o.p. o art. 81b § 1 pkt 2 o.p. Zgodnie z tym przepisem uprawnienie do skorygowania deklaracji przysługuje nadal po zakończeniu postępowania podatkowego - w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego (art. 81b § 1 pkt 2 o.p.).

Zatem prostą konsekwencją tego faktu, jest to że po wydaniu decyzji podatkowej nie jest możliwa korekta deklaracji podatkowej, a tym samym złożenie wniosku o zwrot nadpłat, który

-----  
dopuszcza Prokurator Generalny. Koniecznym elementem takiego wniosku, jest bowiem skorygowanie deklaracji podatkowej.

Na marginesie, powstaje w przypadku przyjęcia argumentacji Prokuratora Generalnego zasadnicza wątpliwość, do jakiej kwoty ma zostać skorygowana deklaracja podatkowa skoro, po uchyleniu decyzji podatkowej i umorzeniu postępowania podatkowego, właśnie wysokość zobowiązania wynika z pierwotnej deklaracji podatkowej i nie istnieje konieczność jej korygowania w żadnym zakresie?

Gdyby przyjąć stanowisko Prokuratora Generalnego, prowadziłyby to do dalszych komplikacji. Należałoby uznać, że podatnikom którym wydano decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego, przysługują dwa niezależne, a być może kumulatywne (tego Prokurator Generalny nie przesądza) sposoby dochodzenia nadpłaty po orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego. Jeden na podstawie art. 74 o.p. (wniosek o zwrot nadpłaty), drugi na podstawie art. 210 § 1 pkt 8 o.p. (wznowienie postępowania podatkowego) z odrębnymi terminami złożenia wniosków, odrębnymi zasadami oprocentowania oraz odrębnymi warunkami formalnymi.

Ponadto, art. 78 § 5 o.p. odwołuje się wprost do wniosku o zwrot nadpłaty podatku. Podkreślić należy, że mimo iż zobowiązanie podatkowe powstało *ex lege* na podstawie art. 21 § 1 pkt 1) o.p., to wynikało z decyzji organu podatkowego, która była ostateczna i prawomocna. Zatem po wydaniu orzeczenia, nie można było skorzystać z sugerowanego przez Prokuratora Generalnego trybu zwrotu nadpłaty podatku wraz z oprocentowaniem. Decyzja określająca była w niniejszej sprawie wiążąca i należało ją usunąć z obrotu prawnego w trybie prawem przewidzianym, tj. poprzez złożenie wniosku o wznowienie postępowania, a nie dążyć do ominięcia tych regulacji poprzez złożenie wniosku wraz z korektą (bezskuteczną) deklaracji.

NSA w wydanym w niniejszej sprawie wyroku z dnia z                      listopada 2019 r.

wskazał wprost, że:

*„Wobec powyższego art. 74 O.p. i odwołujący się do niego art. 77 § 1 pkt 4 O.p., do którego z kolei odwołuje się art. 78 § 5 O.p., są jedynymi przepisami tej ustawy, które wprost regulują kwestię nadpłaty powstałej w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, a nie ulega wątpliwości, że swoim zakresem przedmiotowym obejmują jedynie te przypadki, w których*



-----

*doszło do samoobliczenia podatku (zobowiązanie podatkowe powstało z mocy prawa - vide art. 21 § 1 pkt 1 O.p.). W pozostałych przypadkach, tj. gdy doszło do wydania decyzji czy to ustalającej, czy określającej podatek (vide art. 21 § 1 pkt 2 czy art. 21 § 3 O.p.) należy odwołać się do zasad ogólnych zwrotu nadpłaty w przypadku uchylecia, zmiany lub stwierdzenia nieważności decyzji.”.*

Dodatkowo należy wskazać, że w sprawie i tak nie można było złożyć wniosku o zwrot podatku na podstawie art. 74 o.p. gdyż, ze względu na specyfikę powstania nadpłaty w niniejszej sprawie, upłynął okres przedawniania zobowiązania podatkowego dniu 31 grudnia 2005 r. (przedawnienie zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za rok 1999) a wniosek o zwrot mógł być złożony najwcześniej w dniu 13 listopada 2013 r. – dzień ogłoszenia w Dzienniku Ustaw sentencji orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego w sprawie SK 40/12 (art. 79 § 2 o.p.).

Dla pełnego wyświetlenia stanowiska Prokuratora Generalnego w odniesieniu do możliwości zastosowania obowiązujących przepisów w celu uzyskania oprocentowania nadpłaty, należy stwierdzić, że znacząca część argumentacji pochodzi z artykułu S. Bogucki, M. Romanowicz, *Problem oprocentowania nadpłaty powstałej w wyniku uchylecia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego po orzeczeniu niekonstytucyjności*, PPP 2015/11/49-59, na który to artykuł powołuje się zresztą sam Prokurator Generalny.

Autorzy artykułu wyraźnie wskazują na stanowisko Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (której członkiem był pełnomocnik w niniejszej sprawie), przedstawione „Założeniach do Nowej Ordynacji podatkowej” z którego wynika, że „Podatnik nie powinien ponosić negatywnych konsekwencji związanych z wadliwym działaniem władzy publicznej w zakresie stanowienia, jak i stosowania prawa. Gdy nadpłata wynika z wadliwego stanowienia prawa, nie powinno być także zróżnicowania w zakresie oprocentowania w zależności od tego, czy nadpłata wiąże się ze złożoną deklaracją, czy też wydaną decyzją. Obecnie takie zróżnicowanie występuje, gdy Trybunał Konstytucyjny stwierdza niekonstytucyjność regulacji prawnej”. Zatem Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego wyraźnie wskazała, że w obecnym stanie prawnym istnieje rozróżnienie oprocentowania nadpłat na które wskazuje skarga konstytucyjna. Biorąc pod uwagę tok prac nad projektem Nowej Ordynacji podatkowej polegający na zgłaszaniu uwag przez środowiska naukowe, sądy administracyjne, Sąd Najwyższy, ministerstwa i inne organy, w tym organy podatkowe, nikt z tych podmiotów nie

-----

zgłosił poglądu, że zmiany w zakresie oprocentowania nadpłat powstałych w wyniku uchylecia decyzji wydanych na podstawie niekonstytucyjnego przepisu są zbyteczne, ponieważ obecny stan prawny jest pod tym względem zadowalający. Zatem stanowisko zaprezentowane w artykule także z tego powodu jest odosobnione.

**Wobec tego należy uznać, że brak jest w niniejszej sprawie podstaw by niniejsze postępowanie umorzyć poprzez przyznanie, że niniejsza sprawa dotyczy niewłaściwego stosowania prawa a nie jego niekonstytucyjności. Nie może budzić wątpliwości, że z zakwestionowanych w skardze przepisów wynika jednolita praktyka odmawia oprocentowania nadpłaty powstałej w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego.**

#### Pominięcie legislacyjne

W niniejszej sprawie przedmiotem zasadniczego zarzutu niezgodności z Konstytucją RP jest istnienie niedopuszczalnego pominięcia prawodawczego. Zdaniem Skarżącego, do naruszenia jego konkretnych praw i wolności, dochodzi ze względu na brak konkretnej regulacji prawnej, która – ze względu na wskazane w petitum skargi wzorce kontroli – powinna była się znaleźć w zakwestionowanych przepisach. Brak takiej regulacji w art. 78 § 3 pkt 1 o.p. powoduje, że mamy do czynienia z niekonstytucyjnym pominięciem, mieszczącym się w zakresie kognicji przysługującej Trybunałowi Konstytucyjnemu.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie stwierdzał, że pominięcie legislacyjne – w odróżnieniu od zaniechania legislacyjnego – może być przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego. Trybunał Konstytucyjny w takiej sytuacji ma obowiązek badać, czy w uchwalonych przepisach nie brakuje pewnych elementów normatywnych, koniecznych z punktu widzenia ustawy zasadniczej (zob. np. wyrok z 6 maja 1998 r., sygn. K 37/97). Trybunał stoi konsekwentnie na stanowisku, że przedmiotem jego orzekania może być sytuacja, w której ustawodawca uregulował pewną kwestię, lecz uczynił to w sposób niepełny (zob. A. Paprocka, M. Ziółkowski, *Zaniechanie prawodawcze jako potencjalny przedmiot kontroli Trybunału Konstytucyjnego w świetle zasady nadrzędności konstytucji oraz doświadczeń trybunałów międzynarodowych*, [w:] *Księga XXV-lecia Trybunału Konstytucyjnego. Ewolucja funkcji i zadań Trybunału Konstytucyjnego – założenia i ich praktyczna realizacja*, red. K. Budziło, Warszawa 2010, s. 277 i n. oraz P. Radziejewicz, *Glosa do postanowienia SN z 29 kwietnia 2010*

-----  
r. (sygn. IV CO 37/09), „Przegląd Sejmowy” 2/2011, s. 181).

W niniejszej sprawie Trybunał Konstytucyjny powinien zatem dokonać oceny, czy w zakwestionowanych przepisach nie brakuje unormowań bez których, ze względu na naturę regulacji objętej aktem, może on budzić wątpliwości natury konstytucyjnej. Istotnym kryterium, które pozwala na badanie, czy zasady oprocentowania nadpłat powstałych w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego w postępowaniu podatkowym zostały unormowane w pełny i poprawny sposób, jest fakt obowiązywania określonej (i niepełnej, a przez to niekonstytucyjnej) regulacji prawnej – 78 § 3 pkt 1 O.p.. W sytuacji, gdy mamy do czynienia z regulacją, która wykazuje pewne niekonstytucyjne braki, można zatem mówić o pominięciu prawodawczym. Jeżeli natomiast prawodawca w ogóle nie unormował pewnej kwestii, dochodzi do zaniechania prawodawczego niepodlegającego *de lege lata* kognicji Trybunału Konstytucyjnego (zob. A. Kustra, *Wznowienie postępowania w następstwie stwierdzenia niekonstytucyjności pominięcia prawodawczego*, [w:] *Skutki wyroków Trybunału Konstytucyjnego w sferze stosowania prawa*, red. M. Bernatt, J. Królikowski, M. Ziółkowski, Studia i Materiały Trybunału Konstytucyjnego, tom XLVIII, Warszawa 2013, s. 206).

Zdaniem Skarżącego ta ostatnia sytuacja nie ma miejsca w niniejszej sprawie. Ustawodawca zdecydował się bowiem na uregulowanie zasad oprocentowania nadpłat powstałych w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, w ograniczonym niekonstytucyjnym zakresie, którego źródłem w postępowaniu podatkowym, w którym uczestniczył Skarżący jest art. 78 § 3 pkt 1 O.p. Przepisy te przyznają podatnikowi określone gwarancje procesowe, lecz czynią to w sposób niepełny, naruszający konstytucyjne normy wynikające z art. 77 ust. 1, 64 ust. 1 i ust. 2, art. 32, art. 31 ust. 3 Konstytucji RP w związku z art. 2 Konstytucji RP. Nie dochodzi zatem do świadomego pozostawienia przez ustawodawcę w całości poza regulacją ustawową kwestii oprocentowania nadpłat powstałych w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego (odnośnie do elementu świadomego pozostawienia przez ustawodawcę poza uregulowaniem danej kwestii zob. wyrok TK z dnia 24 września 2001 r., sygn. SK 22/01). Problem konstytucyjny polega na tym, że aktualna konstrukcja normatywna tych przepisów pozwala na brak oprocentowania jednego, szczególnego typu nadpłaty (powstałej w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, w sytuacji gdy podatek wynikał z decyzji podatkowej). Zdaniem Skarżącego, prawidłowe i pełne uregulowanie powinno natomiast chronić podatnika i prowadzić do oprocentowania nadpłat na takiej samej zasadzie, jak w przypadku nadpłat

-----  
wynikających ze złożonych wcześniej deklaracji.

Konkludując tę część rozważań, należy wyraźnie podkreślić potrzebę oraz dopuszczalność orzekania o niepełnym unormowaniu, wynikającym – zdaniem Skarżącego – z art. 78 § 3 pkt 1 O.p.. Zaniechanie wykonania wywodzonego z Konstytucji RP obowiązku przyjęcia określonej regulacji prawnej, nienaruszającej chronionych praw i wolności Skarżącego, podobnie jak przyjęcie regulacji niezgodnej z Konstytucją, nie mieści się bowiem w zakresie swobody działania ustawodawcy. Stanowi ono wykroczenie poza przyznany mu zakres działania, którego granic powinien strzec Trybunał Konstytucyjny.

Skarżąca konstytucyjnie zwraca również uwagę, że TK orzekał już w skargach konstytucyjnych opartych na konstrukcji pominięcia ustawodawczego. Odwołanie się do tych wyroków jest uzasadnione dlatego, że także dotyczyły braku oprocentowania nadpłaty podatku. Trybunał Konstytucyjny orzekł w sprawie SK 21/08, że art. 72 § 1 pkt 1 w związku z art. 77 § 1 i § 2 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, w brzmieniu obowiązującym do 4 czerwca 2001 r., w zakresie, w jakim przepis ten przez uznanie za nadpłatę kwoty nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku z pominięciem kwoty nienależnie zapłaconych odsetek za zwłokę, pozbawia podatnika oprocentowania od kwoty wpłaconej na poczet odsetek za zwłokę od nienależnej zaległości podatkowej uiszczonyj na podstawie niezgodnej z prawem decyzji podatkowej, jest niezgodny z art. 77 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

W piśmie z 21 maja 2009 r. stanowisko w sprawie SK 21/08 zajął Prokurator Generalny. Wniósł o uznanie, że art. 29 ust. 1 i 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, art. 72 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym do 4 czerwca 2001 r., art. 77 § 1 i § 2 pkt 1 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r., oraz art. 78 § 1 i § 3 pkt 1 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., w zakresie, w jakim do nadpłaty nie zaliczają odsetek za zwłokę naliczonych i pobranych od podatku nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego, przez co uniemożliwiają dochodzenie przez podatnika oprocentowania takich odsetek, są niezgodne z art. 77 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3 i art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Przechodząc do oceny *meritum* wniesionych skarg, Prokurator Generalny stwierdził, że istota przedstawionych w nich zarzutów polega nie na zakwestionowaniu konkretnych norm

-----  
zawartych w zaskarżonych przepisach, lecz na wykazaniu braku w nich normy, która stanowiłaby, że na równi z nienależnym lub nadpłaconym podatkiem należy traktować odsetki od niego naliczone i pobrane. Zarzuty skarżących koncentrują się zatem wokół pominięcia legislacyjnego, należącego do kognicji Trybunału Konstytucyjnego.

Dokonując oceny zgodności zakwestionowanych regulacji z art. 77 ust. 1 Konstytucji RP, Prokurator Generalny stwierdził, że trudno znaleźć racjonalne przesłanki uzasadniające wyłączenie kwot pobranych tytułem odsetek od podatku (który okazał się nienależny) z podstawy oprocentowania. Jest bowiem niewątpliwe, że dla osoby prowadzącej działalność gospodarczą pobranie od niej nienależnego świadczenia powoduje szkodę polegającą na wyłączeniu z obrotu określonych środków finansowych. W ocenie Prokuratora, nie ma przy tym znaczenia, czy pobrane świadczenie składało się wyłącznie z nadpłaconego podatku, czy także z odsetek za zwłokę naliczonych od tego podatku.

W związku z tym Prokurator Generalny uznał, że wyłączenie oprocentowania kwot naliczonych odsetek od nienależnego podatku, przewidziane w zaskarżonych regulacjach, pozostaje w sprzeczności z gwarantowanym w art. 77 ust. 1 Konstytucji RP prawem do wynagrodzenia szkody wyrządzonej przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej.

Odnosząc się do powołanego jako wzorzec kontroli art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji, Prokurator Generalny stwierdził, że *„argumentacja przedstawiona w tym zakresie przez skarżących jest wyczerpująca i wypada ją podzielić”*.

W ocenie Prokuratora Generalnego, uzasadniony jest również zarzut niezgodności kontrolowanych przepisów z art. 32 ust. 1 Konstytucji. Powołując się na orzeczenia TK dotyczące konstytucyjnej zasady równości, Prokurator uznał, że w analizowanej sprawie adresatami przepisów o zwrocie nadpłaty są podatnicy, od których pobrano – wskutek wadliwej decyzji organu podatkowego – nienależny podatek, a także odsetki za zwłokę, gdy wydano decyzję o zaległościach podatkowych. W ocenie Prokuratora występujące na gruncie zaskarżonych przepisów zróżnicowanie w zakresie uprawnień do odsetek w żadnym razie nie daje podstawy do uznania, że występują tu dwie kategorie adresatów danej regulacji. Cechą relewantną jest bowiem fakt nienależnego pobrania przez organ skarbowy od tych podmiotów

-----  
określonych należności oraz obowiązków ich zwrotu. W związku z tym Prokurator Generalny uznaje, że zarzut naruszenia art. 32 ust. 1 Konstytucji jest uzasadniony.

W ocenie Prokuratora, zakwestionowane przepisy naruszają jednocześnie art. 2 Konstytucji, w części dotyczącej zasady sprawiedliwości społecznej i zasad przyzwoitej legislacji wywodzonych z zasady demokratycznego państwa prawnego. Z zasady przyzwoitej legislacji, oprócz nakazu formułowania norm w sposób poprawny, precyzyjny i jasny, wynika obowiązek stanowienia regulacji zgodnych z zasadami konstytucyjnymi, zwłaszcza jeśli chodzi o ochronę konstytucyjnych praw i wolności. Za wadliwą z tego punktu widzenia należy uznać taką regulację prawną, która w sposób pozbawiony racjonalnego uzasadnienia różnicowałaby sytuację prawną podmiotów charakteryzujących się jednolitym – pod względem prawnym – stanem faktycznym, a taka sytuacja zachodzi niewątpliwie w rozpoznawanej sprawie.

Zatem w innej sprawie tożsamej co do wskazanych w skardze konstytucyjnej wzorców kontroli i ich uzasadnienia, stanowisko Prokuratora Generalnego było całkowicie odmienne od zaprezentowanej w niniejszej sprawie. Przede wszystkim Prokurator Generalny nie kwestionował możliwości wznowienia postępowania podatkowego zmierzającego do uzyskania oprocentowania nadpłaty podatku i w pełni uznał kompetencje Trybunału w zakresie pominięcia legislacyjnego.

W związku z tym, że pełnomocnikiem w sprawie skargi konstytucyjnej SK 21/08 był pełnomocnik w niniejszej sprawie, to nie naruszając przepisów o tajemnicy zawodowej, można wskazać, że sprawy zakończyły się wznowieniem postępowania oraz uchYLENIEM decyzji odmawiających oprocentowania oraz wypłatą oprocentowania.

Po wydaniu wyroku przez Trybunał Konstytucyjny, skarżąca konstytucyjnie złożyła wnioski o wznowienie postępowania sądownoadministracyjnego zakończonego prawomocnymi wyrokami Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 września 2007 r. uchylającymi wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu.

W wyniku wznowienia postępowania przed Naczelnym Sądem Administracyjnym wyroki tego sądu z dnia 25 września 2007 r. o sygn. akt II FSK 1017/06, II FSK 1018/06 oraz II FSK 1019/06 zostały uchylone wyrokami z dnia 8 lutego 2011 r. II FSK 2423/10, II FSK 2424/10

-----  
oraz II FSK 2425/10.

W wyniku uchylenia zostały oddalone skargi kasacyjne organu administracji i tym samym wyroki WSA w Poznaniu z dnia stały się prawomocne. Wyroki WSA uchylały z kolei decyzje organu I i II instancji odmawiające przyznania oprocentowania nadpłaty.

**Zatem w sposób niebudzący wątpliwości Skarżąca konstytucyjnie wykazuje, że wyrok Trybunału Konstytucyjnego wydany w wyniku złożenia skargi konstytucyjnej na pominięcie legislacyjne jest skutecznym instrumentem do realnej obrony praw i wolności skarżącej i stanowi podstawę do wznowienia postępowania sądowo administracyjnego.**

#### Wznowienie postępowania jako skutek wyroku Trybunału Konstytucyjnego

Prokurator Generalny kwestionuje przydatność wyroku TK w tej sprawie, jako mogącego być podstawą do dalszego dochodzenia przez Skarżącą oprocentowania nadpłaty podatku. Wywód Prokuratora nie został w tym zakresie poparty żadnymi orzeczeniami ani stanowiskiem doktryny. Wskazać należy, że w niniejszej sprawie zapaść może wyrok interpretacyjny lub zakresowy, który uznałby niezgodność z Konstytucją RP opisanego w skardze konstytucyjnej pominięcia ustawodawczego.

Prokurator Generalny rozważa, czy w nowym postępowaniu (po ewentualnym stwierdzeniu niekonstytucyjności) organ orzekający odnajdzie podstawę prawną do uwzględniania wniosku skarżącej o oprocentowanie nadpłaty. Kwestia, jak będzie się toczyło postępowanie wznowione po ewentualnym wyroku TK nie powinno mieć żadnego wpływu na dopuszczalność (niedopuszczalność skargi). O skutkach art. 190 ust. 4 Konstytucji przesądzają sądy i to będzie ich zadanie, aby po ewentualnym wyroku TK, we wznowionym postępowaniu w odpowiedni sposób chronić prawa i wolności skarżącej. To czy sąd we wznowionym postępowaniu znajdzie podstawę do wypłaty oprocentowania nie może być w żadnym wypadku czynnikiem decydującym o niedopuszczalności skargi. O tym jak ewentualny wyrok TK przełoży się na sytuację skarżącej i jaka będzie podstawa prawna jej roszczeń, będzie decydował sąd.

Orzecznictwo sądowo administracyjne dopuszcza możliwość wznowienia postępowania wskutek wydania przez Trybunał Konstytucyjny wyroku interpretacyjnego. Przykładowo NSA w wyroku z dnia 10 grudnia 2019 r. II FSK 973/18 stwierdził, że:

-----

„Należy też zauważyć, że w dotychczasowym orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego przeważa pogląd, zgodnie z którym zakresowe i interpretacyjne wyroki Trybunału Konstytucyjnego stanowią podstawę wznowienia postępowania sądowoadministracyjnego, a nie jedynie wskazówkę interpretacyjną, argumentując, że w przypadku wieloznaczności normy prawnej, badanej w aspekcie jej zgodności z Konstytucją, Trybunał Konstytucyjny może w sentencji wydanego orzeczenia nadać jej określone znaczenie i ocenić konstytucyjność w ten sposób wyprowadzonej normy prawnej, a uznając przepis za niezgodny z Konstytucją pod warunkiem rozumienia go w określony sposób Trybunał w istocie deroguje część treści normatywnej interpretowanego przepisu, co umożliwia wznowienie postępowania, jeżeli kończące je orzeczenie podjęto z zastosowaniem przepisu rozumianego w sposób niekonstytucyjny.”

**Podsumowując:**

- 1) obowiązujące normy zawarte w art. 74, 78 § 5 oraz 81b o.p. w literalnym brzmieniu, zgodnym stanowiskiem doktryny oraz orzecznictwa nie potwierdzają tezy Prokuratora Generalnego, iż Skarżąca mogła przy prawidłowej interpretacji powyższych przepisów przez sądy administracyjne, otrzymać oprocentowanie nadpłaty i w konsekwencji brak jest konieczności interwencji Trybunału Konstytucyjnego w niniejszej sprawie,
- 2) *acquis constitutionnel* w zakresie pominięcia legislacyjnego pozwala przyjąć, że w kompetencji Trybunału Konstytucyjnego jest wydanie orzeczenia merytorycznego w niniejszej sprawie,
- 3) praktyka sądów administracyjnych i organów podatkowych pozwala na przyjęcie, że nie budzi wątpliwości iż możliwe i skuteczne jest wznowienie postępowań po wydaniu przez Trybunał Konstytucyjny wyroku dotyczącego pominięcia legislacyjnego i tym samym skuteczne oprocentowanie nadpłaty podatku.

Załączniki:

- 4 odpisy niniejszego pisma.