



RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Warszawa,

20/01/2021

Adam Bodnar

**Trybunał Konstytucyjny**

V.511.665.2020.KB

ul. J.Ch. Szucha 12  
00-918 Warszawa

**Skarżący:**

P Spółka Akcyjna

*działająca przez pełnomocnika:*  
radcę prawnego Ireneusza Krawczyka  
wpisanego na listę radców prawnych  
prowadzoną Okręgową Izbę Radców  
Prawnych w Olsztynie pod nr OL-  
Os-843  
Kancelaria Radcy Prawnego ul.  
Miodowa 1, III p. 00-080 Warszawa

**uczestnicy postępowania:**

- 1/ Sejm Rzeczypospolitej Polskiej
- 2/ Prokurator Generalny
- 3/ Rzecznik Praw Obywatelskich

**Sygn. akt SK 129/20**

**Pismo procesowe**

**Rzecznika Praw Obywatelskich**

W nawiązaniu do pisma z dnia 22 grudnia 2020 r., w którym Rzecznik zgłosił udział w postępowaniu toczącym się przed Trybunałem Konstytucyjnym pod sygn. akt SK 129/20, w sprawie skargi konstytucyjnej P Spółka Akcyjna (dalej: „Skarżąca”), zgodnie z treścią tego pisma, przedstawiam uzasadnienie do stanowiska, iż:

*art. 78 § 3 pkt 1 w zw. z art. 78 § 1 oraz art. 77 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2016 r. nadanym ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015*

*r. poz. 1649) oraz w zw. z art 78 § 4 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. nadanym ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2002 r. Nr 169, poz. 1387) jest niezgodny z art. 77 ust. 1, art. 64 ust. 1 i ust. 2, art. 32 ust. 1 i 2, art. 31 ust. 3, Konstytucji RP w związku z art. 2 Konstytucji RP w zakresie w jakim nie przewiduje oprocentowania nadpłaty, od dnia zapłaty podatku do dnia zwrotu nadpłaty, powstałej w wyniku uchylecia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, która to decyzja została wydana na podstawie przepisu, którego niezgodność z Konstytucją RP stwierdził Trybunał Konstytucyjny.*

## UZASADNIENIE

### I. Stan faktyczny

Pismem z dnia           marca 2017 r. Skarżąca wystąpiła do Naczelnika Urzędu Skarbowego w G           z wnioskiem o zwrot oprocentowania nadpłaty podatku dochodowego od osób prawnych za 1999 r. wskazując, że nadpłata została zwrócona bez oprocentowania. Tymczasem, w ocenie Skarżącej, nadpłata powstała w związku z wydaniem bezprawnej decyzji podatkowej, która została następnie po 11 latach uchylona.

W decyzji z           maja 2017 r. Naczelnik           Urzędu Skarbowego w G           odmówił wypłaty oprocentowania z tytułu nadpłaty podatku dochodowego od osób prawnych, która wynikała z decyzji Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w G           z 2017 r. uchylającej decyzję z 2007 r. oraz poprzedzającej ją decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej i umarzającej postępowanie w sprawie określenia Skarżącej wysokości zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych za 1999 r.

Decyzją z dnia           sierpnia 2017 r. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w G           , po rozpatrzeniu odwołania Skarżącej utrzymał w mocy decyzję organu I instancji.

Wskazane wyżej rozstrzygnięcia zapadły w wyniku wznowienia postępowania po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12, uznającego, że art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r. jest niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP. Oznaczało to zaś, że zobowiązanie Spółki, zabezpieczone wówczas hipoteką przymusową, przedawniło się z dniem           grudnia 2005 r. W dniu           marca 2017 r. dokonano zwrotu na rachunek bankowy Spółki kwoty zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych za 1999 r. oraz kwoty zapłaconych przez Spółkę odsetek za zwłokę. Organy uznały, że oprocentowanie nadpłaty przysługuje w przypadku, gdy zobowiązanie podatkowe wykazane zostało przez podatnika w

deklaracji podatkowej, a następnie - na skutek orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, którym uchylono lub zmieniono w całości lub w części akt normatywny - powstała nadpłata. Tymczasem w niniejszej sprawie zobowiązanie podatkowe Spółki zostało określone decyzją organu kontroli skarbowej. Ponadto wskazano, że organ nie przyczynił się do powstania nadpłaty, a nadpłata została zwrócona w terminie 30 dni.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G                      Skarżąca, wniosła o uchylenie zaskarżonej decyzji Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w G                      w całości. Wyrokiem z                      stycznia 2018 r., sygn. akt                      WSA w G                      oddalił skargę powołując się na utrwaloną linię orzeczniczą w zakresie oprocentowania nadpłat powstałych w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, z której wynika brak takiego oprocentowania. Sąd odmówił dokonania prokonstytucyjnej wykładni przepisów ordynacji podatkowej oraz wskazał na możliwą drogę cywilną dochodzenia odszkodowania, w związku z wydaniem decyzji na podstawie niekonstytucyjnego przepisu.

W skardze kasacyjnej Spółka zaskarżyła powyższy wyrok w całości, uznając, że wyrok ten jest orzeczeniem, w którym WSA pomiął przepisy rangi konstytucyjnej, z których Skarżąca wywodzi, że pełna realizacja orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego obejmuje nie tylko zwrot nadpłaconej należności, ale także rekompensatę w postaci oprocentowania nadpłaty.

Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia                      listopada 2019 r., sygn. akt                      oddalił kasację, aprobując brak oprocentowania nadpłat powstałych w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Tym samym odrzucił potrzebę dokonania wykładni przepisów Ordynacji podatkowej w zakresie ich zgodności z Konstytucją RP. Naczelny Sąd Administracji, podobnie jak WSA w G                      , wskazał na drogę cywilnoprawną dochodzenia odszkodowania za wadliwe decyzje podatkowe, wydane na podstawie niekonstytucyjnego przepisu.

## **II. Przedmiot zaskarżenia**

W *petitum* wniesionej skargi Skarżąca zakwestionowała przepis art. 78 § 3 pkt 1 w zw. z art 78 § 1 oraz art 77 § 1 pkt 3 i art. 78 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r., poz. 1325, z późn. zm., dalej: „Ordynacja”).

Stosownie do 78 § 3 pkt 1 Ordynacji, oprocentowanie (nadpłaty) przysługuje w przypadkach przewidzianych w art. 77 § 1 pkt 1 i 3 - od dnia powstania nadpłaty, a jeżeli organ podatkowy nie przyczynił się do powstania przesłanki zmiany lub uchylenia decyzji, a

nadpłata nie została zwrócona w terminie - od dnia wydania decyzji o zmianie lub uchyleniu decyzji.

Przepisy powołane przez Skarżącą w związku z art. 78 § 3 pkt 1 wskazują, że nadpłaty podlegają oprocentowaniu w wysokości równej wysokości odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 56 § 1, pobieranych od zaległości podatkowych (art. 78 § 1 Ordynacji), oprocentowanie przysługuje do dnia zwrotu nadpłaty, zaliczenia jej na poczet zaległych lub bieżących zobowiązań podatkowych lub dnia złożenia wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych, z zastrzeżeniem § 5 pkt 2 (art. 78 § 4 Ordynacji) oraz, że nadpłaty podlegają zwrotowi w terminie 30 dni od dnia wydania decyzji o zmianie, uchyleniu albo stwierdzeniu nieważności decyzji - jeżeli w związku z uchyleniem albo stwierdzeniem nieważności decyzji nie wystąpi obowiązek wydania nowej decyzji (art. 77 § 1 pkt 3 Ordynacji).

Jednakże istota przedstawionych przez Skarżącą zarzutów – co wynika z uzasadnienia skargi - polega nie na zakwestionowaniu konkretnych norm zawartych w zaskarżonych przepisach, lecz na wykazaniu braku w nich normy, która stanowiłaby, że oprocentowanie nadpłaty powstałej w wyniku uchylenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego (na podstawie przepisu, którego niezgodność z Konstytucją RP stwierdził Trybunał Konstytucyjny) przysługuje od dnia zapłaty podatku do dnia zwrotu nadpłaty. Skarżąca nie kwestionuje zatem pozytywnej treści zaskarżonych przepisów Ordynacji, czyli tego, co w nich zostało unormowane, lecz to, czego w nich nie ujęto. W regulacjach dotyczących nadpłaty brakuje bowiem unormowań, bez których ze względu na istotę tej materii może ona budzić wątpliwości natury konstytucyjnej.

W ocenie Rzecznika zarzuty Skarżącej koncentrują się wokół pominięcia legislacyjnego, należącego do kognicji Trybunału Konstytucyjnego. W ramach kompetencji do kontrolowania konstytucyjności obowiązującego prawa, Trybunał ocenia bowiem brak pewnych elementów normatywnych, których istnienie warunkowałoby konstytucyjność danej regulacji<sup>1</sup>.

W tym miejscu należy zauważyć, że przedstawiciele doktryny<sup>2</sup> oraz Trybunał Konstytucyjny podkreślają brak wyraźnych kryteriów, według których można odróżniać zaniechania od pominięć. Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 6 listopada 2012 r. (sygn. akt K 21/11) - z pominięciem mamy do czynienia wtedy, gdy w rozważanej regulacji prawnej nie uwzględniono pewnych podmiotów czy sytuacji, co może być konsekwencją nietrafnego doboru cech relewantnych, ze względu na które jakieś inne podmioty lub sytuacje zostały wyróżnione, albo wprowadzenia nieuzasadnionego

---

<sup>1</sup> postanowienia TK z: 8 września 2004 r., sygn. SK 55/03, OTK ZU nr 8/A/2004, poz. 86 i 9 maja 2000 r., sygn. Ts 84/99, OTK ZU nr 4/B/2002, poz. 244, a także wyroki TK z: 8 września 2005 r., sygn. P 17/04, OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 90 i 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127

<sup>2</sup> P. Tuleja, Zaniechanie ustawodawcze, [w:] *Ustroje, doktryny, instytucje polityczne. Księga jubileuszowa Profesora zw. dra hab. Mariana Grzybowski, red. J. Czajowski, Kraków 2007, s. 398, 403-404*

zróznicowania. W taki właśnie sposób Skarżąca sformułowała zarzut niekonstytucyjności. Twierdzi bowiem, że do naruszenia norm konstytucyjnych doszło przez nieuwzględnienie oprocentowania nadpłaty (od dnia zapłaty podatku do dnia zwrotu nadpłaty) powstałej w wyniku uchylecia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, która to decyzja została wydana na podstawie przepisu, którego niezgodność z Konstytucją stwierdził Trybunał Konstytucyjny. W ocenie Skarżącej trudno znaleźć - na tle aksjologii konstytucyjnej - racjonalne przesłanki uzasadniające wyłączenie oprocentowania podatku (który okazał się nienależny) w tej konkretnej sytuacji. Jest bowiem niewątpliwe, że dla osoby prowadzącej działalność gospodarczą pobranie od niej nienależnego świadczenia powoduje szkodę.

### **III. Oprocentowanie nadpłaty – poglądy prezentowane przez judykaturę i doktrynę**

Przepisy art. 74 i odwołującego się do niego art. 77 § 1 pkt 4, do którego z kolei odwołuje się art. 78 § 5 Ordynacji są jedynymi przepisami ustawy, które wprost regulują kwestię nadpłaty powstałej w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Swoim zakresem przedmiotowym obejmują jednak jedynie te przypadki, w których zobowiązanie powstało z mocy prawa, a więc w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji. W ustawie tej brak jest natomiast analogicznej regulacji dotyczącej przypadków, w których zobowiązanie powstało na mocy decyzji ustalającej organu podatkowego (art. 21 § 1 pkt 2). W konsekwencji przyjmuje się, że w tego typu sprawach zastosowanie znajdują zasady ogólne, takie jak w przypadku każdego uchylecia, zmiany lub stwierdzenia nieważności decyzji.

Oprocentowanie nadpłaty będącej konsekwencją wyroku Trybunału Konstytucyjnego jest uregulowane w dwojaki sposób, w zależności od tego czy zobowiązanie powstało z mocy prawa, czy też na mocy decyzji wymiarowej.

Na podstawie art. 78 § 3 pkt 1 i § 4 Ordynacji – co do zasady – oprocentowanie przysługuje od dnia powstania nadpłaty, do dnia jej zwrotu. Zawarta w tych przepisach prawa norma prawna ma charakter *lex generalis*, względem której przewidziano wyjątek (*lex specialis*) w art. 78 § 3 pkt 2 Ordynacji. Z tego względu w orzecznictwie sądowo – administracyjnym przyjmuje się, że oprocentowanie przysługuje dopiero od dnia wydania decyzji o zmianie lub uchyleciu decyzji, w przypadku gdy organ podatkowy nie przyczynił się do powstania przesłanki zmiany lub uchylecia tej ostatniej, a nadpłata nie została zwrócona w terminie. *A contrario*, w przypadku terminowego zwrotu, oprocentowanie nie przysługuje w ogóle.

Powyższe potwierdza wykładnia systemowa, która prowadzi do konkluzji, że w przypadku nadpłaty powstałej wskutek uchylecia decyzji ostatecznej, którą ustalono zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2 Ordynacji, na podstawie

przepisu ustawy podatkowej następnie uchylonego orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego oprocentowanie w świetle art. 78 § 3 pkt 1 i 2 Ordynacji przysługuje:

- od dnia powstania nadpłaty do dnia jej zwrotu, jeśli organ przyczynił się do powstania przesłanki zmiany lub uchylecia decyzji w wyniku wznowienia postępowania,
- od dnia wydania decyzji rozstrzygającej postępowanie wznowieniowe co do istoty, jeśli organ nie przyczynił się do powstania przesłanki zmiany lub uchylecia decyzji w wyniku wznowienia postępowania, a nadpłata nie została zwrócona w terminie,
- w przypadku terminowego zwrotu nadpłaty – oprocentowanie nie przysługuje.

Wskazany wyżej pogląd został wyrażony m.in. w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 marca 2015 r., sygn. akt II FSK 3963/14, z dnia 15 marca 2016 r. sygn. akt II FSK 3467/15, z dnia 26 maja 2017 r. sygn. akt II FSK 380/17, z dnia 28 czerwca 2017 r., sygn. akt II FSK 1656/17, z dnia 4 sierpnia 2017 r., sygn. akt II FSK 1917/15, z dnia 4 sierpnia 2017 r. sygn. akt II FSK 909/17, z dnia 20 września 2017 r. sygn. akt 2252/15, z dnia 12 marca 2019 r. sygn. akt II FSK 948/17.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego zróżnicowanie przepisów w zakresie przysługującego podatnikom oprocentowania nadpłaty nie jest przypadkowe, dotyczy bowiem różnych sytuacji, co potwierdza wykładnia systemowa wewnętrzna wskazanych przepisów. Nie można więc uznać, że stanowi to naruszenie zasad konstytucyjnych, a w szczególności zasady demokratycznego państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji.

Powyższa analiza prowadzi do wniosku, że w ostatnich latach ukształtowała się względnie trwała linia orzecznicza sądów administracyjnych i organów podatkowych odmawiająca wypłaty oprocentowania nadpłaty w przypadku uchylecia decyzji wymiarowej po wyroku Trybunału Konstytucyjnego.

Problematyka oprocentowania nadpłat będących skutkiem orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego nie była natomiast przedmiotem pogłębionej analizy przedstawicieli doktryny. Odnotowano jednak, że instytucja oprocentowania nadpłaty budzi wątpliwości konstytucyjne.

Zauważa się, że w przypadku nadpłaty powstałej w wyniku uchylecia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego po orzeczeniu niekonstytucyjności nie znajdzie zastosowania art. 78 § 5 Ordynacji, regulujący wprost kwestię nadpłaty związanej z orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego, a to ze względu na treść odesłania wewnątrzsystemowego zawartego w tym przepisie prawa. Odwołuje się on bowiem do art. 77 § 1 pkt 4, który z kolei odwołuje się do art. 74 Ordynacji. Wykładnia systemowa tych przepisów, powiązanych w łańcuch odesłań normatywnych, prowadzi do konkluzji, że zakresy przedmiotowe art. 77 § 1 pkt 4 Ordynacji oraz art. 78 § 5 tej ustawy są determinowane przez zakres przedmiotowy art. 74 Ordynacji. W konsekwencji przepisy te znajdują zastosowanie wyłącznie w tych sprawach, w których zobowiązanie podatkowe powstało z

mocy prawa na podstawie art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji. Nie mają one zastosowania do przypadków, w których zobowiązanie podatkowe powstało na podstawie decyzji ustalającej organu podatkowego (art. 21 § 1 pkt 2 Ordynacji)<sup>3</sup>.

Podkreślono jednocześnie, że obecna regulacja, tworzona przez powiązane ze sobą przepisy art. 77 i art. 78 Ordynacji, różnicuje sytuację podatników, względem których stwierdzono nadpłatę w podatku powstałym w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 2 Ordynacji (doręczenie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego) od sytuacji podatników, względem których stwierdzono nadpłaty w podatku, którego wysokość określono na podstawie art. 21 § 3 Ordynacji, a który powstał bezpośrednio z mocy prawa (art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji). Powyższe rozróżnienie dwóch grup podatników znajdujących się w analogicznej sytuacji – uregulowane przez nich zobowiązanie podatkowe przekształca się w nadpłatę na skutek stwierdzenia niekonstytucyjności przepisu prawa podatkowego – nie wydaje się w pełni realizować zasady równości wobec prawa, o której mowa w art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji RP<sup>4</sup>.

Odmawianie przez organy podatkowe oprocentowania nadpłaty wyłącznie w przypadku podatników, których zobowiązanie zostało określone w drodze indywidualnej decyzji podatkowej, oznacza arbitralne naruszenie postanowień art. 64 w zw. z art. 32 ust. 1 Konstytucji oraz art. 77 ust. 1 w zw. z art. 32 ust. 1 Konstytucji. Przyjęcie, że podatnicy dokonujący zapłaty należności podatkowej na podstawie deklaracji albo na podstawie decyzji podatkowej nie posiadają wspólnej cechy istotnej, stanowi naruszenie konstytucyjnej zasady równości ze względu na posłużenie się nieadekwatnym kryterium zróżnicowania, jakim jest sposób określenia wysokości zobowiązania podatkowego. W przypadku zobowiązań podatkowych powstających z mocy samego prawa tytuł, na którego podstawie podatnik płaci podatek niezgodny z Konstytucją (deklaracja lub decyzja), jest okolicznością zupełnie od niego niezależną i nie może stanowić uzasadnionej przesłanki zróżnicowania.

Zauważono jednocześnie, że odmienne traktowanie wskazanych wyżej grup podatników budzi także poważne wątpliwości z punktu widzenia realizacji zasady sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji). Tylko jednakowe traktowanie, bez zróżnicowań dyskryminujących i faworyzujących, w kontekście prawa do oprocentowania nienależnie uiszczonych kwot, bez względu na tytuł dokonanej wpłaty (deklaracja czy

---

<sup>3</sup> Bogucki Stanisław, Romanowicz Marcin, Problem oprocentowania nadpłaty powstałej w wyniku uchylenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego po orzeczeniu niekonstytucyjności, PPP 2015/11/49-59,

<sup>4</sup> Bogucki Stanisław, Romanowicz Marcin, Problem oprocentowania nadpłaty powstałej w wyniku uchylenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego po orzeczeniu niekonstytucyjności, PPP 2015/11/49-59

decyzja podatkowa), może zagwarantować wypełnienie omawianej dyrektywy konstytucyjnej<sup>5</sup>.

We wskazanych wyżej opracowaniach dostrzeżono zatem istotny problem konstytucyjny w istniejącym obecnie modelu nadpłaty i jej oprocentowania. Zauważono naruszenie konstytucyjnej zasady równości w kontekście zróżnicowania oprocentowania nadpłat podatków zapłaconych w drodze „samowymiaru” i na podstawie decyzji podatkowej.

#### IV. Charakter nadpłaty i jej oprocentowania

Instytucja zwrotu nadpłaty podatku ma dwojaki charakter. Z jednej strony, jest to instytucja o charakterze restytucyjnym – zwrot nadpłaty ma na celu przywrócenie stanu zgodności z prawem przez zwrot podatnikowi nienależnie zapłaconego przez niego świadczenia podatkowego na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Z drugiej strony, zwrot nadpłaty pełni funkcję kompensacyjną, tzn. służy naprawieniu szkody, jaką podatnik poniósł na skutek pozbawienia go środków finansowych w związku z zobowiązaniem go do zapłaty nienależnego podatku.

Z uwagi na to, iż w skardze jako wzorzec kontroli wskazano m.in. art. 77 ust. 1 Konstytucji, szczególnie istotne jest *ratio legis* instytucji nadpłaty. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazuje się, że podstawowym celem zwrotu nadpłaty jest przywrócenie równowagi, przez powrót tego, co z majątku świadczącego bez podstawy prawnej wyszło lub do niego nie weszło. Instytucja nadpłaty ma zatem doprowadzić do stanu zgodnego z prawem materialnym i obciążenia podatnika tylko w granicach określonych prawem. Konsekwencją zaistnienia nadpłaty jest roszczenie podatnika o jej zwrot. W ten sposób instytucja nadpłaty podatkowej nawiązuje niewątpliwie do fundamentalnej zasady słuszności, która nakazuje, by świadczenie pobrane bez podstawy prawnej zostało zwrócone (por. np. wyroki TK z: dnia 6 marca 2002 r., sygn. akt P 7/00 oraz z dnia 10 marca 2009 r., sygn. akt P 80/08).

Jednakże z punktu widzenia podatnika, który zrealizował nienależne świadczenie podatkowe, doniosłe znaczenie ma również - występująca obok funkcji restytucyjnej - funkcja odszkodowawcza (kompensacyjna) nadpłaty.

Realizacji funkcji kompensacyjnej służy przede wszystkim oprocentowanie nadpłaty, które - zgodnie z art. 77 § 1 Ordynacji - ma być równe wysokości odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych. Zwrot nadpłaty wraz z oprocentowaniem ma zatem służyć jako kompensata doznanego przez podatnika uszczerbku majątkowego, związanego z

---

<sup>5</sup> Krawczyk Ireneusz, Krzywoń Adam, Oprocentowanie nadpłaty podatku jako konsekwencja wyroku Trybunału Konstytucyjnego, ZNSA 2018/3/56-72



czasowym brakiem możliwości dysponowania przez niego swoimi środkami pieniężnymi, na skutek bezprawnego ich przetrzymywania przez Skarb Państwa lub jednostkę samorządu terytorialnego w formie nienależnego podatku. Celem oprocentowania nadpłaty *jest* więc zapewnienie pewności kompensacji.

Jak wynika z art. 74 Ordynacji, nadpłata może także powstać wskutek orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Powstała po wyroku Trybunału nadpłata nie jest zatem zwykłym zwrotem podatku, lecz nowym rodzajem prawa i roszczenia, posiadającym wyraźne konstytucyjne podstawy - jest roszczeniem do naprawy skutków działania niekonstytucyjnego przepisu<sup>6</sup>.

Biorąc pod uwagę, że prawo do otrzymania zwrotu nadpłaconego podatku jest prawem posiadającym wymiar konstytucyjny stanowiącym regułę związanych ze zwrotem nadpłaty (powstałej w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego) oraz jej oprocentowania powinno respektować aksjologię konstytucyjną, a w szczególności prawo do wynagrodzenia szkody, prawo do własności i innych praw majątkowych, zasadę równości oraz zasadę sprawiedliwości społecznej.

## **V. Uzasadnienie zarzutu niezgodności zaskarżonych przepisów z art. 77 ust. 1 Konstytucji**

Przepis art. 77 Konstytucji gwarantuje każdemu dwa konstytucyjne prawa podmiotowe a jednocześnie środki ochrony konstytucyjnych praw i wolności, a mianowicie prawo do odszkodowania za niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej oraz prawo do drogi sądowej dochodzenia naruszonych wolności lub praw. Oba prawa mają jednocześnie wymiar zasad ustrojowych. Stanowią one konieczny element idei demokratycznego państwa prawnego i jednocześnie instytucjonalną gwarancją zasady legalizmu (wyroki TK: K 20/02, SK 26/03, P 21/09, SK 2/09)<sup>7</sup>.

Na wykładnię art. 77 ust. 1 Konstytucji w części dotyczącej wynagrodzenia szkody wpływa generalny kierunek rozwiązań przyjmowanych w dziedzinie odpowiedzialności odszkodowawczej, tj. zasada pełnego odszkodowania. W sprawie o sygn. akt SK 18/00 Trybunał Konstytucyjny wskazywał w szczególności, że regułą podstawową na gruncie współczesnych systemów prawnych pozostaje – w stosunku do szkody podlegającej kompensacji właśnie zasada pełnego odszkodowania. Zasada pełnego odszkodowania, wyznaczając ogólny kierunek przyjętych na gruncie danej gałęzi prawa rozwiązań, stanowić może punkt odniesienia dla konkretnych, często zróżnicowanych, regulacji normatywnych.

---

<sup>6</sup> T. Dębowska-Romanowska, Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną, Warszawa 2010

<sup>7</sup> Piotr Tuleja, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Komentarz, WKP 2019

Przyjmuje się jednocześnie, że z Konstytucji nie można wydobyc gwarancji pełnego odszkodowania za każdą szkodę wyrządzoną niezgodnym z prawem działaniem władzy publicznej<sup>8</sup>. Ustawodawcy pozostawiono swobodę w ustalaniu mechanizmów wynagradzania szkód wyrządzonych bezprawnymi działaniami organów władzy publicznej<sup>9</sup>. Wskazuje się jednak na ograniczenia tej swobody<sup>10</sup>, polegające na tym, iż:

- zasada pełnego odszkodowania powinna być punktem odniesienia dla rozwiązań ustawowych,
- odstępowanie od zasady pełnego odszkodowania musi czynić zadość kryteriom racjonalności i proporcjonalności,
- niedopuszczalne jest całkowite wyłączenie prawa do kompensacji szkody, gdyż naruszałoby to „istotę” tego prawa,
- ustawodawca może wprowadzać pewne ograniczenia dla dochodzenia roszczeń, nie mogą one jednak przybierać bezwzględnego charakteru i naruszać istoty prawa.

Można zatem uznać, że różnice w zakresie obowiązku odszkodowawczego mogą być uzasadnione, o ile jednocześnie jest respektowany system zasad i wartości konstytucyjnych.

Jednocześnie należy zauważyć, że ani art. 77 ust. 1 Konstytucji, ani inne jej przepisy nie zawierają legalnej definicji pojęcia "szkody" i "niezgodności z prawem". Należy zatem przyjąć, że użyte w treści art. 77 ust. 1 Konstytucji pojęcie niezgodności z prawem działania organu władzy publicznej ma charakter autonomicznego pojęcia konstytucyjnego, które nie może być interpretowane przez pryzmat lub przez odpowiednie odesłanie do zbliżonych, a nawet tożsamyh pojęć zawartych w aktach niższego rzędu, w szczególności pojęcia "bezprawności" w prawie cywilnym (wyrok TK z dnia 27 października 2015 r., sygn. akt SK 9/13).

W tym miejscu rodzi się pytanie, czy stwierdzenie niezgodności przepisu z Konstytucją jest „niezgodnym z prawem działaniem organu władzy publicznej” uprawniającym do ubiegania się o wynagrodzenia szkody, jaka została wyrządzona w związku z tym działaniem.

Doktryna i orzecznictwo są zgodne, że art. 77 Konstytucji mówi o szkodzie wyrządzonej przez działanie organu władzy publicznej. Chodzi tutaj o „wszystkie prawne formy działania przypisane organom władzy publicznej”. Może zatem dojść do powstania szkody, która wynikła z niezgodności z aktem wyższego rzędu. Jest oczywiste, że owa niezgodność ma być potwierdzona wcześniejszym orzeczeniem (prejudykatem) organów

---

<sup>8</sup> Lech Garlicki, Komentarz do art. 77, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Warszawa 2005 r.

<sup>9</sup> Ibidem

<sup>10</sup> Maciej Przysucha, Prawo do odszkodowania w III RP, Przegląd Prawa Konstytucyjnego nr 1 (17) 2014

upoważnionych do sprawowania kontroli hierarchicznej zgodności norm, przede wszystkim Trybunału Konstytucyjnego<sup>11</sup>. Konieczne natomiast jest wykazanie, iż na podstawie konkretnych działań podjętych przez konkretny organ na podstawie określonego aktu normatywnego konkretna osoba poniosła szkodę - dotyczy to w szczególności odpowiedzialności odszkodowawczej uregulowanej w prawie cywilnym (art. 417 i art. 417(1) Kodeksu cywilnego). Pierwszy z przepisów opiera się na formule automatycznego powiązania stwierdzenia niezgodności aktu prawnego z aktem wyższego rzędu z odpowiedzialnością odszkodowawczą Skarbu Państwa za uchwalenie tego aktu.

Nie ulega zatem wątpliwości - co potwierdzają wypowiedzi przedstawicieli doktryny<sup>12</sup>, że wadliwość prawa - zwana bezprawiem normatywnym - powinna wywoływać co do zasady odpowiedzialność odszkodowawczą. W państwie demokratycznym, opartym na zasadzie przestrzegania prawa na wszystkich szczeblach, a przede wszystkim poszanowania praw podstawowych gwarantowanych konstytucyjnie, nie jest dopuszczalne przerzucanie na jednostkę ryzyka działań państwa niezgodnych z prawem, naruszających sferę prawnie gwarantowanego „bezpieczeństwa” każdej osoby, choćby nawet niezgodność ta znajdowała swoje źródło w przepisie prawa.

Należy zauważyć jednocześnie, iż nie każda niezgodność aktu prawnego z Konstytucją może być uznana za delikt normatywny. Jak wskazał Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 21 listopada 2003 r. (sygn. akt I CK 323/02) z takim deliktem mamy do czynienia wówczas, gdy orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego jest orzeczeniem retroaktywnym. W świetle art. 190 ust. 1 Konstytucji orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego mają moc powszechnie obowiązującą i są ostateczne. Z art. 190 ust. 4 Konstytucji wypływa natomiast dyrektywa interpretacyjna odnośnie do wywołania przez orzeczenie Trybunału skutku wstecznego (z wyjątkiem odroczenia utraty mocy obowiązującej przez przepis niezgodny z Konstytucją). W orzecznictwie Sądu Najwyższego wyraźnie przeważa pogląd o skuteczności *ex tunc* wyroków Trybunału Konstytucyjnego<sup>13</sup>.

Jeśli zatem szkoda powstała przez to, że zobowiązanie podatkowe Skarżącej zostało określone na podstawie przepisu, którego niekonstytucyjność została stwierdzona we właściwym postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym, to zakwestionowane przez

---

<sup>11</sup> Maciej Przysucha, Prawo do odszkodowania w III RP, Przegląd Prawa Konstytucyjnego nr 1 (17) 2014

<sup>12</sup> Marek Safjan, Odpowiedzialność odszkodowawcza z tytułu bezprawia normatywnego, Ruch prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny, Zeszyt 1, 2005 r.

<sup>13</sup> z dnia 15 stycznia 2003 r., IV CKN 1693/00, nie publ., z dnia 9 października 2003 r., I CK 150/02, OSNC 2004, nr 7-8, poz. 132, z dnia 29 października 2003 r., III CK 34/02, OSP 2005, Nr 4, poz. 54, z dnia 30 września 2004 r., IV CK 20/04, OSNC 2005, Nr 9, poz. 161, z dnia 26 listopada 2004 r., V CK 270/04, nie publ., z dnia 12 stycznia 2005 r., I CK 457/04, nie publ., z dnia 7 października 2005 r., II CK 756/04, "Monitor Prawniczy" 2005, nr 21, s. (...), z dnia 14 września 2006 r., III CSK 102/06, nie publ., z dnia 15 czerwca 2007 r., II CNP 37/07, nie publ., z dnia 13 grudnia 2007 r., I CSK 315/07, nie publ., z dnia 19 czerwca 2008 r., V CSK 31/08, OSNC-ZD 2009, nr A, poz. 16, z dnia 20 maja 2009 r., I CSK 379/08, OSNC 2009, Nr 10, poz. 172, z dnia 10 grudnia 2009 r., III CSK 110/09, OSNC 2010, Nr 5, poz. 82, postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 7 grudnia 2000 r., III ZP 27/00, OSNP 2001, Nr 10, poz. 331, z dnia 15 kwietnia 2004 r., IV CK 272/03, nie publ.; wyrok SN z dnia 21 listopada 2006 r. II PK 42/06

Skarżącą normy - w zakresie w jakim nie przewidują oprocentowania nadpłaty, od dnia zapłaty podatku do dnia zwrotu nadpłaty - mogą być zostać skonfrontowane z art. 77 Konstytucji.

Nie ulega wątpliwości, że w prawie podatkowym funkcję odszkodowawczą pełni nadpłata, która - jak wskazano wyżej - spełnia jednocześnie funkcję restytucyjną i kompensacyjną. Szczególne znaczenie, na tle rozpatrywanej sprawy pełni funkcja kompensacyjna, która może być realizowana dzięki oprocentowaniu nadpłaty. Podatnik, który dokonał zapłaty nienależnego podatku, nie mógł korzystać w określonym przedziale czasowym ze środków pieniężnych, które powinny znajdować się w jego posiadaniu, utracił więc spodziewane korzyści z tego tytułu (*lucrum cessans*). Gdyby nie obowiązek zapłaty podatku, który ostatecznie okazał się nieistniejący, podatnik mógłby dowolnie dysponować tą kwotą i otrzymywać z tego tytułu przychód.

Nie powinno mieć przy tym znaczenia, czy nienależne zobowiązanie podatkowe zostało określone w drodze „samowymiaru”, czy też na mocy decyzji organu podatkowego w związku nieuregulowaniem zobowiązania przez podatnika. Uzależnienie przyznania podatnikowi oprocentowania od sposobu określenia wysokości podatku i pozbawienie go oprocentowania nadpłaty z uwagi na wydanie decyzji wymiarowej, jest - w ocenie Rzecznika - równoznaczne z pozbawieniem podatnika prawa do części odszkodowania za szkodę powstałą wskutek zapłaty podatku na mocy niekonstytucyjnego przepisu.

Ustawodawca pozwalając zatem na dochodzenie przez podatnika pełnego odszkodowania tylko w sytuacji, gdy podatek został określony w drodze „samowymiaru” nie miał ku temu wystarczającej podstawy konstytucyjnej. Skoro oprocentowanie nadpłaty ma niwelować negatywne skutki ekonomiczne związane z brakiem możliwości dysponowania przez podatnika nienależnie wpłaconymi kwotami podatków, to brak możliwości oprocentowania nadpłaconych kwot, które okazały się następnie świadczeniem nienależnym, nie spełnia dyspozycji art. 77 ust. 1 Konstytucji, tzn. nie zapewnia pełnej kompensaty doznanego przez podatnika uszczerbku majątkowego związanego z dokonaną przez niego wpłatą nienależnego podatku wraz z odsetkami.

Na marginesie poczynionych rozważań Rzecznik zauważa, że waga analizowanego problemu została dostrzeżona przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego w Kierunkowych założeniach nowej ordynacji podatkowej (str. 76). W założeniach tych stwierdzono, że nadpłata powinna być zwracana wraz z oprocentowaniem od dnia zapłaty w przypadku, gdy wynika ona z wadliwego stanowienia (orzeczenie TK lub TSUE) lub stosowania prawa, a także od dnia upływu terminu do zwrotu nadpłaty, gdy nie została ona zwrócona w tym terminie, a podatnik nie przyczynił się do powstania opóźnienia w tym zakresie. 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.

W projekcie ustawy Ordynacja podatkowa (druk nr 3517) w art. 221 §1 przewidziano, iż w przypadku gdy nadpłata wynika z orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oprocentowanie przysługuje zasadniczo od dnia powstania nadpłaty.

Konkludując, w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich art. 78 § 3 pkt 1 w zw. z art. 78 § 1 oraz art. 77 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej w zw. z art 78 § 4 Ordynacji podatkowej w zakresie w jakim nie przewiduje oprocentowania nadpłaty, od dnia zapłaty podatku do dnia zwrotu nadpłaty, powstałej w wyniku uchylenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, która to decyzja została wydana na podstawie przepisu, którego niezgodność z Konstytucją stwierdził Trybunał Konstytucyjny, jest niezgodny z art. 77 ust. 1 Konstytucji.

## **VI. Uzasadnienie zarzutu niezgodności zaskarżonych przepisów z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji**

Na wstępie należy zauważyć, w zakresie możliwości powoływania art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji jako wzorca kontroli konstytucyjności regulacji z dziedziny prawa podatkowego istnieje już utrwalone stanowisko Trybunału Konstytucyjnego. W wyroku z dnia 29 listopada 2006 r., sygn. akt SK 51/06, Trybunał stwierdził, że „skutki nałożenia na określoną grupę podmiotów określonej daniny publicznej lub wprowadzenia ulgi (zwolnienia podatkowego) nie mogą być oceniane w kategoriach wpływu na stan majątkowy podatników. Przepisy dotyczące podatków i danin publicznych mają bowiem swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną, dlatego ich pobieranie nie może być uznane za ingerencję w sferę prawa własności (chyba że stanowi ono ukrytą formę konfiskaty mienia)”.

W niniejszej sprawie Skarżąca nie podniosła wszakże zarzutu dotyczącego ingerencji w prawa majątkowe poprzez nałożenie podatku, ale zarzut ingerencji w prawa majątkowe przysługujące podatnikowi, który już zrealizował obowiązek podatkowy, w wyniku czego powstała nadpłata.

Stosowanie art. 64 Konstytucji jako wzorca kontroli w sprawach dotyczących nadpłaty zostało potwierdzone w wielu wyrokach Trybunału Konstytucyjnego (m.in. w wyrokach z dnia 21 lipca 2010 r., sygn. akt SK 21/08, z 30 listopada 2004 r., sygn. akt SK 31/04 oraz z 16 października 2007 r., sygn. akt SK 63/06, z dnia 10 marca 2009 r., sygn. akt P 80/08). Trybunał uznał, że w kontekście prawa do zwrotu nadpłaconego podatku nie można mówić

co prawda o własności - przynajmniej w ścisłym rozumieniu tego terminu - ale o wierzytelności bądź o maksymalnie ukształtowanej ekspektatywie wierzytelności dotyczącej zwrotu podatku, z tych względów prawo to korzysta z ochrony prawnej gwarantowanej (innym niż własność prawom majątkowym) w art. 64 ust. 1 Konstytucji.

W wyroku z dnia 21 lipca 2010 r. sygn. akt SK 21/08 Trybunał zauważył, że w razie nadpłaty mamy do czynienia z uiszczonym bez podstawy prawnej (a więc nienależnym) przymusowym i nieodpłatnym świadczeniem publicznoprawnym. Podatnicy ponoszą zatem ciężar ekonomiczny polegający na zapłacie nieistniejącego zobowiązania podatkowego. Fakt poniesienia szkody w związku z pozbawieniem podatnika możliwości dysponowania środkami pieniężnymi nie budzi wątpliwości. Stąd też ustawodawca wprowadził zasadę oprocentowania nadpłaty, którą podatnik uzyskuje bez względu na wysokość poniesionej szkody.

Z uwagi na powyższe uznać należy, że w momencie uznania niekonstytucyjności przepisu stanowiącego podstawę określenia nienależnego podatku nie powinien mieć znaczenia podział sposobu określenia wysokości zobowiązania podatkowego (samoobliczenie, decyzja wymiarowa). Na plan pierwszy wysuwa się bowiem ich nienależne uiszczenie, a nie uzasadnienie prawne, jakie stało za nimi w momencie ich określania, skoro podstawa prawna świadczenia przestała istnieć.

Z punktu widzenia art. 64 Konstytucji ograniczenie prawa akcesoryjnego nadpłaty, jakim jest oprocentowanie jedynie do sytuacji, gdy podatek został określony w drodze samoobliczenia nie znajduje uzasadnienia. Zawężenie to powoduje, że podatnikowi przysługuje wierzytelność za zapłatę oprocentowania tylko w tej sytuacji, natomiast zostaje pozbawiony takiej wierzytelności gdy nadpłata powstała w związku z uchyceniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Nie ulega jednak wątpliwości, że obie te wierzytelności powinny podlegać takiej samej ochronie prawnej, gdyż obie te wartości realizują ten sam interes ekonomiczny; stają się takimi samymi prawami majątkowymi.

W ocenie Rzecznika nie można zaakceptować sytuacji, w której podatnik pozbawiony jest prawa do oprocentowania nadpłaty w sytuacji, gdy został pozbawiony możliwości dysponowania swoimi środkami pieniężnymi na podstawie przepisu, który okazał się później niekonstytucyjny.

W cytowanym już wyroku z dnia 21 lipca 2010 r. sygn. akt SK 21/08 Trybunał uznał za utrwalony pogląd, że z nakazu ochrony własności oraz innych praw majątkowych statuowanego w art. 64 ust. 1 wynikają określone obowiązki dla ustawodawcy zwykłego: obowiązek pozytywny – stanowienia przepisów i procedur udzielających ochrony prawnej prawom majątkowym oraz obowiązek negatywny – powstrzymywania się od regulacji, które owe prawa mogłyby pozbawiać ochrony prawnej lub też ochronę tę ograniczać. Ochrona

zapewniana majątkowym prawom podmiotowym musi być ponadto realna. Punktem odniesienia musi być skuteczność realizacji określonego prawa podmiotowego w konkretnym otoczeniu systemowym, w którym ono funkcjonuje (m.in. wyroki TK z: 13 kwietnia 1999 r., sygn. akt K 36/98, 25 lutego 1999 r., sygn. akt K 23/98, 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98, 19 grudnia 2002 r., sygn. akt K 33/02, oraz 20 stycznia 2004 r., sygn. akt SK 26/03).

Oczywiście ustawodawca ma szeroką swobodę w kształtowaniu prawa daninowego, w różnoraki sposób kreując politykę państwa, to jednak swoboda ta dotyczy nakładania podatków, określania przedmiotów i podmiotów opodatkowania oraz stawek podatkowych a nie zwrotu nienależnie pobranego podatku. Jak zauważył Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 21 lipca 2010 r., sygn. akt SK 21/08: jakkolwiek zarówno doktryna prawa, jak i orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego dość szeroko ujmują swobodę ustawodawcy w sferze prawa daninowego, to nie ulega wątpliwości, że granicą tej swobody jest m.in. konieczność respektowania konstytucyjnych zasad (np. ochrony praw majątkowych podatników), a zdecydowanie wykraczają poza jej zakres rozwiązania sankcjonujące nienależne pobranie podatków lub innych danin publicznych, bądź też równoznaczne z nimi w skutkach – pominięcia legislacyjne, uniemożliwiające odzyskanie takich nienależnych podatków lub innych danin. Swoboda ustawodawcy w zakresie prawa daninowego nie rozciąga się bowiem na sytuacje, w których danina publiczna została pobrana niesłusznie.

Z uwagi na powyższe uprawniony jest pogląd, że ustawodawca winien tak ukształtować instytucję zwrotu nadpłaty, by oprocentowanie przysługiwało również wówczas gdy nadpłata powstała poprzez wydanie decyzji wymiarowej. W przypadku decyzji podatkowych konieczne jest jednak ich wzruszenie w trybie wznowienia postępowania oraz wykazanie faktu przyczynienia się organu do powstania nadpłaty. W tym wypadku zatem sama obiektywna niezgodność z Konstytucją nie wystarcza, mimo że źródłem uszczerbku w majątku podatnika był niekonstytucyjny przepis prawa, podobnie jak w sytuacji złożenia deklaracji podatkowej, gdy oprocentowanie nadpłaty przysługuje za cały okres istnienia nadpłaty.

Przez obecnie istniejącą konstrukcję nadpłaty, ograniczającą możliwość uzyskania oprocentowania w omawianej wyżej sytuacji ustawodawca uniemożliwił podatnikowi realizację wierzytelności o zapłatę oprocentowania, co pozbawiło go gwarantowanej konstytucyjnie ochrony prawnej.

Konsekwencją takiego stanu rzeczy jest ponadto poddanie dwóm reżimom prawnym jednolitej sytuacji. Podatnik w zakresie należności wpłaconej na podstawie deklaracji byłby uprawniony do otrzymania oprocentowania z tytułu nienależnie pobranego podatku w wysokości odsetek pobieranych od zaległości podatkowych w ramach procedury podatkowej. W odniesieniu do kwoty pobranej na podstawie decyzji wymiarowej podatnik byłby



natomiast zobligowany do uruchomienia drogi postępowania sądowego w ramach procesu cywilnego i dochodzenia na tej podstawie wyrównania szkody, co rodzi jednak daleko idące trudności dowodowe i procesowe. W razie zaś konieczności otrzymania rekompensaty za bezprawne dysponowanie środkami, które zostały zapłacone na podstawie decyzji wymiarowej, podatnik przed sądem powszechnym musiałby wykazać fakt poniesienia szkody oraz jej wysokość. Skierowanie sprawy na drogę postępowania sądowego wiąże się jednak ze znacznym wydłużeniem czasu dochodzenia rekompensaty oraz skomplikowaniem samej procedury w jej dochodzeniu - w porównaniu z procedurą zwrotu nadpłaty oraz jej oprocentowania<sup>14</sup>.

Z uwagi na wskazane wyżej względy, w ocenie Rzecznika art. 78 § 3 pkt 1 w zw. z art. 78 § 1 oraz art. 77 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej w zw. z art. 78 § 4 Ordynacji podatkowej w zakresie w jakim nie przewiduje oprocentowania nadpłaty, od dnia zapłaty podatku do dnia zwrotu nadpłaty, powstałej w wyniku uchylecia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, która to decyzja została wydana na podstawie przepisu, którego niezgodność z Konstytucją stwierdził Trybunał Konstytucyjny, jest również niezgodny z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji.

## **VII. Uzasadnienie zarzutu niezgodności zaskarżonych przepisów z art. 32 Konstytucji**

Rekonstrukcja celu instytucji oprocentowania nadpłaty oraz zidentyfikowanie jej celu kompensacyjnego pozwala również na stwierdzenie, że obecna regulacja tworzona przez powiązane ze sobą przepisy art. 77 i art. 78 Ordynacji różnicuje sytuację podatników w zależności od tego, czy nadpłata wiąże się z zobowiązaniem podatkowym powstałym w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1 (w związku z art. 21 § 3 Ordynacji), czy też w art. 21 § 1 pkt 2 Ordynacji. Powyższe rozróżnienie dwóch grup podatników znajdujących się w analogicznej sytuacji - uregulowane przez nich zobowiązanie podatkowe przekształca się w nadpłatę będącą konsekwencją stwierdzenia niekonstytucyjności przepisu prawa podatkowego - nie realizuje zasady równości wobec prawa, o której mowa w art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji.

W świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, zasada równości, wyrażona w art. 32 ust. 1 Konstytucji, oznacza nakaz jednakowego traktowania podmiotów podobnych. Wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną) powinny być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez

---

<sup>14</sup> Krawczyk Ireneusz, Krzywoń Adam, Oprocentowanie nadpłaty podatku jako konsekwencja wyroku Trybunału Konstytucyjnego, ZNSA 2018/3/56-72



zróżnicowań zarówno dyskryminujących jak i faworyzujących. Wynika stąd w szczególności, że prawodawca, przyznając jednostkom określone uprawnienia, nie może określać kręgu osób uprawnionych w sposób dowolny. Musi on przyznać dane uprawnienie wszystkim podmiotom charakteryzującym się określoną cechą istotną. Jeżeli prawodawca różnicuje podmioty prawa, które charakteryzują się wspólną cechą istotną, to wprowadza odstępstwo od zasady równości (zob. wyroki TK z dnia 20 października 1998 r., sygn. akt K 7/98, z dnia 21 czerwca 2001 r., sygn. akt SK 6/01, z dnia 6 stycznia 2003 r., sygn. akt K 24/01).

Takie odstępstwo nie musi jednak oznaczać naruszenia art. 32 ust. 1 Konstytucji. Jak wielokrotnie stwierdzał Trybunał, zasada równości nie ma bezwzględnego charakteru i w pewnych okolicznościach pozwala na różnicowanie sytuacji prawnej podmiotów podobnych. Musi być ono jednak uzasadnione (usprawiedliwione). Niezbędna jest wówczas ocena przyjętego kryterium różnicowania. Aby odpowiedzieć na pytanie, czy dane kryterium może stanowić podstawę różnicowania podmiotów prawa charakteryzujących się wspólną cechą istotną, należy rozstrzygnąć: 1) czy kryterium to pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią danej regulacji; 2) czy waga interesu, któremu różnicowanie ma służyć, pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego różnicowania; 3) czy kryterium różnicowania pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego nie podlegał nigdy kwestionowaniu fakt, że dopuszczalne jest odstępstwo od zasady równego traktowania podmiotów prawa, jeżeli uzasadnia to, w sposób wystarczający, realizacja innych wartości, zasad. Takimi wartościami mogą być: sprawiedliwość społeczna, wolność, godność człowieka, poszanowanie własności, solidarność, zaufanie, czy proporcjonalność w działaniach państwa. Z zasadą równości ściśle jest powiązana zasada sprawiedliwości społecznej, określana jako „dyrektywa programowa aktywności” państwa i zaliczana niejako do elementów warunkujących rozumienie równości (wyrok z dnia 9 lutego 2010 r., sygn. akt P 58/08).

Odnosząc powyższe rozważania Trybunału na grunt niniejszej sprawy należy stwierdzić, iż cechą istotną w sprawie jest powstanie nadpłaty będącej konsekwencją stwierdzenia niekonstytucyjności przepisu na podstawie którego określono zobowiązanie podatkowe. Nie ulega wątpliwości, że zarówno podatnicy, których pierwotne zobowiązanie podatkowe zostało określone w drodze „samowymiaru”, jak i podatnicy w stosunku do których wydano decyzję określającą wysokość zobowiązania, posiadają tę samą cechę relewantną - uzyskali prawo do zwrotu nadpłaty w związku ze stwierdzeniem niekonstytucyjności przepisu będącego podstawą wymiaru podatku. Są więc podmiotami podobnymi.

Dokonanie zapłaty podatku w kwocie nienależnej uzasadnia zatem jednolite traktowanie podatników: uznanie istnienia nadpłaty po stronie podmiotu, który dokonał takiej zapłaty i w konsekwencji przyznanie podmiotowi prawa ubiegania się o jej zwrot wraz z oprocentowaniem na takich samych zasadach.

Mimo występowania w/w cechy istotnej ustawodawca różnicował sytuację tych podmiotów z uwagi na sposób określenia zobowiązania podatkowego. Kryterium to - w ocenie Rzecznika - nie pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią regulacji dotyczącej oprocentowania nadpłaty. Jak wskazano już wcześniej, zwrot nadpłaty ma na celu przywrócenie stanu zgodności z prawem oraz służy naprawieniu szkody, jaką podatnik poniósł na skutek pozbawienia go środków finansowych w związku ze zobowiązaniem go do zapłaty podatku. Instytucja nadpłaty wraz z oprocentowaniem ma zatem niwelować negatywne konsekwencje związane w wadliwym działaniem władzy publicznej w zakresie stanowienia, jak i stosowania prawa. Uzależnianie rozmiaru kompensaty od sposobu określenia zobowiązania podatkowego stoi zatem w sprzeczności z celem regulacji dotyczącej oprocentowania nadpłaty.

Trudno również znaleźć interes, wartość lub dobro, któremu to różnicowanie miałyby służyć. Trybunał, w orzeczeniu z dnia 13 lipca 1993 r., sygn. akt P 7/92, stwierdził: „aby ustalić, czy różnicowanie jest zgodne z Konstytucją należy poddać analizie kryterium, na podstawie którego dokonano różnicowania. Trzeba stwierdzić, czy wprowadzone kryterium różnicowania jest merytorycznie usprawiedliwione, ostatecznie - czy jest sprawiedliwe”. Idąc tym tokiem rozumowania należy uznać, że przyjęte przez ustawodawcę kryterium nie jest ani merytorycznie uzasadnione ani też sprawiedliwe. Nie służy bowiem realizacji takich wartości jak sprawiedliwość społeczna czy sprawiedliwość podatkowa - stanowiąca uszczegółowienie sprawiedliwości społecznej. Czynnikiem uzasadniającym odmienne traktowanie podmiotów podobnych może być właśnie zasada sprawiedliwości społecznej.

Z uwagi na powyższe Rzecznik nie znajduje racjonalnego uzasadnienia, szczególnie z uwagi na w/w zasadę, dla dokonanego przez ustawodawcę różnicowania sytuacji podatników, którzy uzyskali prawo do zwrotu nadpłaty w związku ze stwierdzeniem niekonstytucyjności przepisu będącego podstawą wymiaru podatku. Kwestionowane przez Skarżącą regulacje zdają się być arbitralne, czy nawet przypadkowe. To właśnie nadpłata - jak odnotowują w swoim orzecznictwie sądy administracyjne - pełni funkcję odszkodowawczą, sankcyjną oraz „jest instrumentem kształtowania sprawiedliwego obciążenia podatkowego” (zob. wyrok WSA w Gliwicach z 6 grudnia 2017 r., sygn. akt III SA/GI 278/17).

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał w swym orzecznictwie związek zasady równości z zasadą sprawiedliwości, dopuszczając różnicowanie w prawie, o ile jest ono usprawiedliwione. Jeżeli bowiem w przyznaniu praw występowałyby nieusprawiedliwione różnice, wówczas pojawiłaby się sytuacja nierówności. Sprawiedliwość

wymaga bowiem, aby zróżnicowanie prawne podmiotów pozostawało w odpowiedniej relacji do różnic w ich sytuacji faktycznej. Nie wolno zatem różnicować sytuacji prawnej podmiotów jeżeli ich sytuacja faktyczna jest taka sama.

Niezgodne z zasadą równości jest zatem takie ukształtowanie prawa bądź jego interpretowanie, w którym podmioty, dokonując nienależnego świadczenia wynikającego z niezgodnej z Konstytucją podstawy prawnej, raz otrzymują pełną rekompensatę dotyczącą dokonanej wpłaty (wpłata na podstawie deklaracji podatkowej), a innym razem nie otrzymują rekompensaty w całości (wpłata na podstawie decyzji, np. określającej wysokość zaległości podatkowej), mimo że w jednym i w drugim przypadku wpłata w ogóle nie powinna wystąpić i jest wynikiem tej samej niekonstytucyjności przepisów prawa podatkowego. W obu bowiem przypadkach powstanie nadpłaty jest skutkiem działania samego państwa, co nastąpiło przez wydanie i utrzymanie w mocy niekonstytucyjnego przepisu prawa<sup>15</sup>.

Podsumowując, w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich art. 78 § 3 pkt 1 w zw. z art. 78 § 1 oraz art. 77 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej w zw. z art. 78 § 4 Ordynacji podatkowej w zakresie w jakim nie przewiduje oprocentowania nadpłaty, od dnia zapłaty podatku do dnia zwrotu nadpłaty, powstałej w wyniku uchylecia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, która to decyzja została wydana na podstawie przepisu, którego niezgodność z Konstytucją RP stwierdził Trybunał Konstytucyjny, jest niezgodny z art. 32 ust. 1 i 2. Brak jest bowiem uzasadnienia dla odstępstwa od zasady równego traktowania na gruncie art. 2 Konstytucji.

## **VIII. Uzasadnienie zarzutu niezgodności zaskarżonych przepisów z art. 2 Konstytucji**

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, na treść zasady demokratycznego państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji, składa się szereg zasad, które nie zostały wprawdzie ujęte *expressis verbis* w tekście Konstytucji, ale które wynikają z istoty i z aksjologii demokratycznego państwa prawnego, a do zasad tych należy w szczególności zasada sprawiedliwości społecznej oraz zasada przyzwoitej legislacji (wyrok z dnia 4 stycznia 2000 r., sygn. K. 18/99).

W ocenie Rzecznika, zakwestionowane przez Skarżącą regulacje pozostają w sprzeczności z art. 2 Konstytucji w części dotyczącej zasady sprawiedliwości społecznej i zasady przyzwoitej legislacji, wywodzonych z zasady demokratycznego państwa prawnego. Z zasady przyzwoitej legislacji, oprócz nakazu formułowania norm w sposób poprawny,

---

<sup>15</sup> Krawczyk Ireneusz, Krzywoń Adam, Oprocentowanie nadpłaty podatku jako konsekwencja wyroku Trybunału Konstytucyjnego, ZNSA 2018/3/56-72

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 różnicuje sytuację prawną podmiotów charakteryzujących się jednolitym stanem faktycznym, a taka sytuacja - w ocenie Rzecznika - zachodzi w niniejszej sprawie.

Prawidłowa realizacja zasady sprawiedliwości społecznej przez ustawodawcę przy definiowaniu nadpłaty i zasad jej oprocentowania wyklucza odmienne traktowanie podatników, w zależności od tego, czy zobowiązanie podatkowe zostało określone w drodze „samowymiaru”, czy w drodze decyzji określającej wysokość zobowiązania.

Z zasady państwa prawnego można również wywieść zakaz czerpania przez państwo korzyści z bezprawnego działania organów władzy publicznej związanego ze stosowaniem bądź stanowieniem prawa. Nieoprocentowanie nadpłaty w sytuacji określenia wysokości zobowiązania w drodze decyzji wymiarowej powoduje, że państwo czerpie korzyści z wadliwego stanowienia prawa poprzez dysponowanie środkami pieniężnymi z podatku przy jednoczesnym braku wyrównania szkody podatnika w drodze oprocentowania tych środków.

Tym samym, kwestionowane przepisy – we wskazanym zakresie – są niezgodne z art. 2 ustawy zasadniczej.

### **IX. Uzasadnienie zarzutu niezgodności zaskarżonych przepisów z art. 31 ust. 3 Konstytucji**

W ocenie Skarżącej zakwestionowane przepisy naruszają również zasadę proporcjonalności ograniczeń w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw ustanowionych w art. 77 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji, albowiem ingerencja ustawodawcy w prawa obywatelskie nie znajduje uzasadnienia w art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Ograniczenia konstytucyjnych praw podmiotowych są dopuszczalne tylko wtedy i tylko w takim zakresie, jaki wynika z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Istotą unormowania zawartego w art. 31 ust. 3 Konstytucji jest określenie przesłanek, których spełnienie jest konieczne do wprowadzenia ograniczeń konstytucyjnych praw i wolności. Wskazany wzorzec kontroli ustanawia, jako zasadę ogólną, wyłącznie ustawową podstawę ograniczania lub pozbawiania praw i wolności, formułując jednocześnie zastrzeżenie, że ograniczenie takie może nastąpić tylko wtedy, gdy jest to konieczne w demokratycznym państwie prawnym, dla zapewnienia bezpieczeństwa państwa lub porządku publicznego, ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Wskazane postanowienie formułuje nadto w zdaniu drugim zastrzeżenie, iż ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i

praw. Trybunał Konstytucyjny zwracał wielokrotnie uwagę, że wszelkie ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw muszą uwzględniać treść art. 31 ust. 3 Konstytucji (por. wyroki z dnia 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98, z dnia 29 czerwca 2001 r., sygn. akt K 23/00, z dnia 7 października 2008 r., sygn. akt P 30/07).

Zakres owego ograniczenia musi czynić zadość zasadzie proporcjonalności, która daje wyraz przekonaniu, że stopień intensywności ingerencji w sytuację prawną jednostki musi znajdować uzasadnienie w randze chronionego w ten sposób interesu publicznego. Innymi słowy, ograniczenie praw jednostki musi być odpowiednie do celu, któremu służy, oraz racjonalne. Dla ustalenia, czy w danym przypadku nie zachodzi nadmierność ingerencji, konieczne jest udzielenie odpowiedzi na trzy pytania: czy wprowadzona regulacja ustawodawcza jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków; czy regulacja to jest niezbędna dla ochrony danej wartości konstytucyjnej; czy efekty wprowadzonej regulacji pozostają w odpowiedniej proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela - proporcjonalność *sensu stricto* (zob. wyrok z dnia 29 stycznia 2002 r., sygn. akt K 19/01).

W przedstawionej sprawie brak jest uzasadnienia dla ograniczenia praw określonych w art. 64 ust. 1 oraz art. 77 ust. 1 Konstytucji w postaci ochrony dobra, sytuującego się wśród praw i wartości wymienionych w art. 31 ust. 3 Konstytucji, ze względu na które można byłoby je ograniczyć. W takiej sytuacji - jak zauważył Trybunał Konstytucyjny w wyrokach z dnia 2 października 2006 r., sygn. akt SK 34/06 oraz z dnia 21 lipca 2010 r. sygn. akt SK 21/08 - wobec braku wartości, dla której realizacji ustawodawca ograniczył prawo do wynagrodzenia szkody, jaka została wyrządzona przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej, oraz prawo do ochrony innego niż własność prawa majątkowego, analiza dalszych, wskazanych w art. 31 ust. 3 Konstytucji, warunków proporcjonalności pozbawiona jest znaczenia.

Tym samym, z uwagi na brak dobra uzasadniającego ograniczenie wartości określonych w art. 64 ust. 1 oraz art. 77 ust. 1 Konstytucji, należy uznać, że art. 78 § 3 pkt 1 w zw. z art. 78 § 1 oraz art. 77 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej w zw. z art. 78 § 4 Ordynacji podatkowej w zakresie w jakim nie przewiduje oprocentowania nadpłaty, od dnia zapłaty podatku do dnia zwrotu nadpłaty, powstałej w wyniku uchylecia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, która to decyzja została wydana na podstawie przepisu, którego niezgodność z Konstytucją RP stwierdził Trybunał Konstytucyjny, jest niezgodny z art. 77 ust. 1 i art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji. I choć Skarżąca powołała art. 31 ust. 3 jak samodzielny wzorzec kontroli to w ocenie Rzecznika uzasadnienie skargi konstytucyjnej wskazuje na powołanie go w związku z wzorcami określonymi w art. 64 ust. 1 oraz art. 77 ust. 1 Konstytucji. Zgodnie bowiem z zasadą zasady *falsa demonstratio non nocet* na istotę skargi konstytucyjnej składa się nie tylko żądanie wskazane w jej *petitum*,

ale również samo uzasadnienie. Jak zauważył Trybunał szczegółowa argumentacja, przytoczona przez podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym, może jednoznacznie wskazywać, że - wbrew brzmieniu *petitum* skargi konstytucyjnej (pytania prawnego, wniosku) - zmierza ona w istocie do poddania kontroli konstytucyjnej innej treści normatywnej, wyrażonej przez określone przepisy prawne, niż wskazana w *petitum* lub z perspektywy innego wzorca niż powołany w *petitum* środka zaskarżenia (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 1 marca 2011 r. sygn. akt P 21/09).

Mając powyższe na uwadze, wnoszę jak na wstępie.

3 załączniki: 3 odpisy pisma

Adam Bodnow