



SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
Sygn. akt SK 129/20
BAS-WAK-2760/20

Warszawa, 14 kwietnia 2023 r.

Trybunał Konstytucyjny

WZC

Na podstawie art. 69 ust. 2 w związku z art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2393), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie skargi konstytucyjnej P S.A. z 9 marca 2020 r. (sygn. akt SK 129/20), jednocześnie wnosząc o **umorzenie** postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Uzasadnienie

I. Przedmiot kontroli

1. P S.A. (dalej: skarżąca, inicjatorka postępowania) przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie uczyniła:

- art. 78 § 3 pkt 1 w zw. z art. 78 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm., dalej: o.p.) w brzmieniu obowiązującym od 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);
- art. 77 § 1 pkt 3 o.p. 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;
- art. 78 § 4 o.p. w brzmieniu obowiązującym od 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).

2. Zaskarżone przepisy w okresie wskazanym przez skarżącą posiadały następujące brzmienie:

- art. 77 § 1 pkt 3 o.p.:
„Nadpłata podlega 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. 78 § 1 o.p.:
„Nadpłaty podlegają oprocentowaniu w wysokości równej wysokości odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 56 § 1, pobieranych od zaległości podatkowych”;
- art. 78 § 3 pkt. 1 o.p.:
„Oprocentowanie 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”;

– art. 78 § 4 o.p.:

„Oprocentowanie z tytułu nadpłaty 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”.

3. Kwestionowane przepisy regulują sposób oprocentowania i termin zwrotu nadpłaty podatkowej. Zgodnie z art. 78 § 1 o.p. nadpłaty podlegają oprocentowaniu w wysokości równej wysokości odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych, natomiast w myśl art. 78 § 3 pkt 1 oraz art. 78 § 4 o.p. oprocentowanie przysługuje w przypadkach przewidzianych w art. 77 § 1 pkt 1 i 3 o.p. 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; 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. Przepis art. 77 § 1 pkt 3 o.p. przewiduje natomiast, iż nadpłata podlega 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.

4. Zgodnie z uzasadnieniem skargi inicjatorka postępowania stawia zarzut pominięcia prawodawczego. Jak zauważa skarżąca nadpłaty powstałe na skutek uchylenia przez Trybunał Konstytucyjny lub Europejski Trybunał Sprawiedliwości (dalej: ETS) przepisu, w oparciu o który określone zostało zobowiązanie podatkowe w deklaracji podatkowej złożonej przez podatnika podlegają oprocentowaniu od dnia złożenia odpowiedniego wniosku przez podatnika (art. 78 § 5 o.p.). Jednocześnie nadpłata powstawała na skutek uchylenia przepisu przez TK lub ETS, w oparciu o który określone zostało zobowiązanie podatkowe w decyzji wymiarowej wydanej przez organ podatkowy, podlega oprocentowaniu od dnia jej powstania jedynie w wypadku, jeżeli organ przyczynił się do powstania przesłanki zmiany lub uchylenia decyzji oraz gdy nadpłata nie została zwrócona w terminie (art. 78 § 3 pkt 1 o.p.).

Z art. 64 ust. 1 Konstytucji. Uznany przez TK za niezgodny z Konstytucją przepis stanowił, iż „nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką, jednakże po upływie terminu przedawnienia zaległość podatkowa może być egzekwowana tylko z przedmiotu hipoteki”. Uchylony przepis stanowił podstawę prowadzonego przez organ podatkowy wobec skarżącej postępowania i *conditio sine qua non* wydania w 2006 r. decyzji określającej zobowiązanie podatkowe spółki w podatku dochodowym od osób prawnych za 1999 r. Jego nieistnienie w obrocie prawnym spowodowałoby bowiem w opisywanym stanie faktycznym przedawnienie zobowiązania podatkowego spółki w podatku CIT za 1999 r. z dniem 31 grudnia 2005 r.

3. W związku z wydaniem przez TK wyroku z 8 października 2013 r. (sygn. akt SK 40/12) skarżąca złożyła do Izby Skarbowej w G listopada 2013 r. wniosek o wznowienie postępowania w sprawie określenia wysokości jej zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych za 1999 r. i uchylenie w całości decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w G z sierpnia 2007 r. oraz poprzedzającej ją decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w G z października 2006 r., a następnie umorzenie postępowania w sprawie z uwagi na upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Decyzją z lutego 2017 r. Dyrektor Izby Skarbowej w G – zgodnie z wnioskiem skarżącej – uchylił decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w G z sierpnia 2007 r. oraz poprzedzającą ją decyzję Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w G z października 2006 r. i umorzył postępowanie.

4. Pismem z 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. Decyzją z maja 2017 r. organ podatkowy odmówił wypłaty oprocentowania z tytułu nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych. Decyzję organu pierwszej instancji potrzywał organ odwoławczy w decyzji z sierpnia 2017 r. Następnie Wojewódzki Sąd Administracyjny w G wyrokiem z 0 stycznia 2018 r. (sygn. akt) oddalił skargę podatnika, zaś Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z listopada 2019 r. o sygn. akt oddalił skargę kasacyjną.

III. Zarzuty skarżące

1. Skarżąca podkreśla, że nie kwestionuje „pozytywnej treści zaskarżonych przepisów”. Przedmiotem złożonej skargi jest pominięcie prawodawcze, polegające na nieuregulowaniu sytuacji podmiotu, „który zapłacił niekonstytucyjny podatek na podstawie decyzji wymiarowej a następnie dochodzi zwrotu tego podatku wraz z należnym oprocentowaniem korzystając ze środków zaskarżenia dotyczących decyzji ostatecznej określającej wysokość zobowiązania podatkowego” (skarga, s. 19).

Skarżąca zaznacza przy tym, że brak oprocentowania nadpłaty od dnia jej powstania w przypadku uchylecia przez TK lub ETS normy prawnej stanowiącej podstawę decyzji nie wynika wprost z art. 78 § 3 pkt 1 o.p., lecz z utrwalonej praktyki jego stosowania przez organy podatkowe i sądy administracyjne w sprawach, w których nadpłata powstawała na skutek orzeczenia TK lub ETS o uchyleniu przepisu stanowiącego podstawę opodatkowania (skarga, s. 3).

2. Zdaniem skarżącej zakwestionowane przepisy naruszają art. 77 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 2, art. 32 ust. 1 i 2, art. 31 ust. 3 Konstytucji, a także wywodzone z art. 2 Konstytucji zasady zaufania obywatela do państwa, przyzwoitej legislacji oraz sprawiedliwości społecznej.

Uzasadniając zarzut niezgodności z zawartym w art. 77 ust. 1 Konstytucji prawem do wynagrodzenia za szkody poniesione w związku z naruszającymi prawo działaniami organów administracji inicjator postępowania wskazuje, że „kwoty podatków zapłacone na podstawie niekonstytucyjnych przepisów i określone decyzją wymiarową, nie podlegają oprocentowaniu, tak jak inne nadpłaty dotyczące podatków wynikających z deklaracji” (skarga, s. 18).

W opinii skarżącej naruszenie prawa własności i ochrony własności (art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji) przejawia się w tym, że brak oprocentowania nadpłat należnych podatnikowi na skutek uchylecia przez TK przepisów podatkowych „spowodował pozbawienie podatnika prawa do nabycia wierzytelności o oprocentowanie nadpłat” (*ibidem*).

Zaskarżone przepisy naruszyły również – zdaniem inicjatorki postępowania – zasadę równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji) „w ten sposób, że podatnicy znajdujący się w identycznej sytuacji (dokonujący wpłaty podatku na podstawie

niekonstytucyjnych przepisów) zostali zróżnicowani wedle nieadekwatnego kryterium, jakim jest sposób wymiaru podatku – decyzja lub deklaracja” (*ibidem*). Mimo wskazania w *petitum* skargi również art. 32 ust. 2 Konstytucji skarżąca nie wyjaśnia sposobu naruszenia przez kwestionowane przepisy zakazu dyskryminacji.

Za naruszenie wskazanej w art. 31 ust. 3 Konstytucji zasady proporcjonalności skarżąca uznaje z kolei „ograniczenie praw i wolności obywatelskich w postaci prawa do ochrony własności oraz prawa do otrzymania wynagrodzenia za szkody spowodowane bezprawnymi działaniami administracji, bez oparcia tego ograniczenia w wartościach konstytucyjnych” (*ibidem*).

Kwestionowanym przepisom skarżąca zarzuciła również niezgodność z trzema zasadami wywodzonymi z art. 2 Konstytucji. Naruszenie zasady lojalności państwa względem obywatela skarżąca widzi poprzez „umożliwienie czerpania korzyści przez Państwo z bezprawnych działań organów administracji publicznej z uwagi na fakt, że Państwo dysponowało tymi kwotami [kwotami stanowiącymi równowartość nadpłaty – przyp. własny] bez stosownego wynagrodzenia na rzecz podatnika” (skarga, s. 18-19), za które to wynagrodzenie skarżąca uznaje oprocentowanie nadpłat. Naruszenie zasady przyzwoitej legislacji przejawia się w takim skonstruowaniu „norm dotyczących nadpłaty (brak oprocentowania nadpłat wynikających z orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego), w których dla jednolitej kwoty nienależnego świadczenia w postaci kwoty wpłaconej tytułem nienależnego podatku, ustawodawca przewidział dwie drogi dochodzenia wynagrodzenia za szkodę: drogę administracyjną dla kwoty nadpłaty i drogę cywilną dla kwoty oprocentowania nadpłaty” (skarga s. 19). Natomiast naruszenie zasady sprawiedliwości społecznej skarżąca dostrzega w niesprawiedliwym zróżnicowaniu sytuacji podatników „w ten sposób, że jedni z nich otrzymywali rekompensatę za dokonaną nienależnie wpłatę podatku (w przypadku wpłaty na podstawie deklaracji), inni zaś nie otrzymywali żadnej rekompensaty nienależnie wpłaconego świadczenia podatkowego (wpłata na podstawie decyzji podatkowej następnie uchylonej)” (*ibidem*).

IV. Analiza formalna

1. Przystąpienie do analizy konstytucyjności kwestionowanego unormowania należy poprzedzić rozważaniami o charakterze formalnoprawnym, których zasadniczym celem jest ustalenie dopuszczalności merytorycznego rozpoznania

skargi konstytucyjnej przez Trybunał. Przesłanki merytorycznego rozpoznania skargi wynikają z art. 79 Konstytucji oraz z art. 53 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przez Trybunałem Konstytucyjnym (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: uTK).

W orzecznictwie Trybunału przyjmuje się, że rozpoznając sprawę Trybunał na każdym etapie postępowania powinien badać, czy nie zachodzi któraś z ujemnych przesłanek wydania wyroku, skutkujących obligatoryjnym umorzeniem postępowania (m.in. wyrok TK z 28 czerwca 2016 r., sygn. akt SK 31/14; postanowienia TK z: 30 maja 2007 r., sygn. akt SK 67/06; 14 listopada 2007 r., sygn. akt SK 53/06; 18 listopada 2009 r., sygn. akt SK 12/09; 25 września 2013 r., sygn. akt SK 44/12; 14 stycznia 2014 r., sygn. akt SK 54/12; 13 grudnia 2016 r., sygn. akt SK 16/15; 14 listopada 2017 r., sygn. akt SK 4/16; 9 kwietnia 2019 r., sygn. akt SK 7/19). Dlatego też okoliczność, że postanowieniem z 23 listopada 2020 r. (sygn. akt Ts 48/20) Trybunał nadał analizowanej skardze dalszy bieg nie stoi na przeszkodzie badaniu, czy nie zachodzą konstytucyjne lub ustawowe ujemne przesłanki procesowe skutkujące koniecznością umorzenia postępowania w całości lub w części.

2. W świetle art. 79 ust. 1 Konstytucji warunkiem merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej jest wykazanie przez inicjatora postępowania, że w związku z wydaniem przez sąd lub organ administracji publicznej ostatecznego orzeczenia na podstawie zaskarżonego aktu normatywnego doszło do naruszenia przysługujących skarżącej wolności lub praw określonych w Konstytucji. Dopuszczalność wniesienia skargi uzależniona jest więc od spełnienia kilku przesłanek. W odniesieniu do przedmiotu skargi Konstytucja wymaga, aby była nim ustawa albo inny akt normatywny i aby na jego podstawie sąd lub organ administracji publicznej orzekł o wolnościach lub prawach skarżącego albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji. Ocenie Trybunału podlega zatem nie treść aktu stosowania prawa (orzeczenia czy decyzji), lecz akt stanowienia prawa, będący podstawą ich wydania (wyrok TK z 24 czerwca 2008 r., sygn. akt SK 16/06). Orzeczenie musi być przy tym ostateczne.

Skarga konstytucyjna nie jest skargą powszechną, co w konsekwencji oznacza, że uprawniony do jej wniesienia jest wyłącznie ten podmiot, którego konstytucyjne prawa zostały naruszone w następstwie wydania ostatecznego rozstrzygnięcia w jego sprawie. Skarżący zobowiązany jest do wskazania, która konstytucyjna wolność lub prawo i w jaki sposób zostały naruszone (art. 53 ust. 1 pkt 2 uTK). Podkreślenia

wymaga, że po stronie skarżącego musi wystąpić osobisty (a nie obiektywny) i aktualny (realny, a nie potencjalny) interes prawny w stwierdzeniu niezgodności z Konstytucją zaskarżonej regulacji prawnej. Skarga zawierać musi także uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu prawnego ze wskazaną przez skarżącą konstytucyjną wolnością lub prawem, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie (art. 53 ust. 1 pkt 3 uTK). Przed przystąpieniem do analizy materialnoprawnej należy więc zbadać, czy podstawą skargi jest akt normatywny, na podstawie którego sąd orzekł ostatecznie, a także, czy przez zastosowanie określonej normy prawnej doszło do naruszenia konstytucyjnych praw lub wolności przysługujących skarżącej.

3. W uzasadnieniu skargi wskazano jednoznacznie, że formułowane zarzuty odnoszą się do utrwalonej w orzecznictwie sądowym wykładni kwestionowanych przepisów. W opinii skarżącej „mimo, że treść normatywna art. 78 § 3 pkt 1 w zw. Z art. 78 § 1, art. 77 § 1 pkt 3 oraz art. 78 § 4 O.p. nie przesądza wyraźnie, że nadpłaty powstałe w wyniku uchylecia decyzji wymiarowej, wydanej na podstawie przepisu którego niezgodność z Konstytucją RP stwierdził Trybunał Konstytucyjny, nie podlegają oprocentowaniu, to norma taka została jednak w sposób powszechny wywiedziona z tego przepisu przez sądownictwo administracyjne. [...] należy podkreślić, że przedmiotem zaskarżenia jest wywodzona z art. 78 § 3 pkt 1 w zw. Z art. 78 § 1, art. 77 § 1 pkt 3 oraz art. 78 § 4 O.p. i powszechnie wykorzystywana w praktyce przez organy administracji oraz aprobowana przez sądy administracyjne obu instancji, norma prawna zezwalająca na brak oprocentowania nadpłat powstałych w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, w sytuacji gdy zapłata podatku nastąpiła na podstawie decyzji wymiarowej” (skarga, s. 3).

W tym kontekście wymaga podkreślenia, że w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego jego zadaniem jest eliminacja z obrotu prawnego przepisów niezgodnych z ustawą zasadniczą, nie zaś ocena prawidłowości stosowania tych przepisów przez organy władzy publicznej: „Przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego nie są akty stosowania prawa, a więc orzeczenia lub ostateczne decyzje zapadłe w indywidualnych sprawach skarżących, lecz akty normatywne, na podstawie których rozstrzygnięcia te zostały wydane. Trybunał Konstytucyjny jest co do zasady powołany do orzekania w sprawach zgodności z Konstytucją aktów normatywnych, w celu wyeliminowania z systemu prawnego niekonstytucyjnych

przepisów prawa. Trybunał Konstytucyjny jest «sądem prawa», a nie «sądem faktów», [...] Do kognicji Trybunału Konstytucyjnego nie należy więc rozpatrywanie zarzutów dotyczących wykładni dokonanej przez sąd ani zarzutów błędnej subsumcji stanu faktycznego dokonanej w wyroku czy też wadliwości kierunku argumentacji wykorzystanej w ostatecznym orzeczeniu. [...] Dlatego niedopuszczalna jest skarga konstytucyjna na stosowanie prawa” (zob. postanowienie TK z 16 października 2018 r., sygn. akt SK 2/18).

Rozwijając ten pogląd Trybunał zauważył, że kognicją sądu konstytucyjnego jest natomiast objęta sytuacja, w której kwestionowana norma prawna została wywiedziona z przepisów w drodze jednolitej i utrwalonej wykładni i stosowania prawa przez sądy: „ażeby ochrona konstytucyjna, której podmioty mogą dochodzić w trybie skargi konstytucyjnej określonym w art. 79 ust. 1 Konstytucji, była realna i efektywna, skarżący muszą mieć możliwość zakwestionowania nie tylko norm prawnych ustalonych na podstawie samego literalnego brzmienia przepisów, ale także norm prawnych, które zostały z tych przepisów wywiedzione w drodze wykładni i stosowania prawa przez sądy. Jednakże, jak wynika z konsekwentnego orzecznictwa Trybunału, kontrola w tym drugim wypadku jest dopuszczalna dopiero wówczas, gdy w drodze orzecznictwa sądowego, popartego wypowiedziami orzecznicznymi Sądu Najwyższego lub Naczelnego Sądu Administracyjnego, dojdzie do utrwalenia się jednolitej wykładni treści normatywnej określonego przepisu” (postanowienie TK z 26 października 2021 r., sygn. akt SK 136/20). Niemniej jeszcze w tym samym orzeczeniu Trybunał wskazał, że poza jego kognicją znajdują się przypadki, w których nie doszło do utrwalenia jednolitej wykładni przepisu, a skarżący chce jedynie potwierdzić jeden z kilku istniejących (korzystny dla niego) sposobów rozumienia normy prawnej: „Trybunał w niniejszej sprawie stwierdził, że w judykaturze Sądu Najwyższego nie doszło jeszcze do ukształtowania się [...] trwałego i jednolitego sposobu wykładni i stosowania przesłanki niemożności wzruszenia (uchylenia lub zmiany) ostatecznego orzeczenia sądowego w drodze przysługujących stronie innych środków prawnych. To z kolei rodzi niedopuszczalność merytorycznego rozpoznania przez Trybunał zarzutów podniesionych przez skarżącego w skardze konstytucyjnej będącej przedmiotem oceny Trybunału w niniejszym postępowaniu. Zarzuty te skierowane są bowiem w rzeczywistości wobec jednego ze sposobów wykładni i stosowania przez Sąd Najwyższy. [...] Rozpoznanie takich zarzutów oznaczałoby konieczność oceny przez Trybunał prawidłowości orzecznictwa Sądu Najwyższego, do czego Trybunał nie jest

właściwy” (*ibidem*).

W opinii Sejmu twierdzenie skarżącej o utrwalonej i jednolitej wykładni zaskarżonych przepisów znajduje potwierdzenie w ówczesnym orzecznictwie sądów administracyjnych. Przykładowo w wyroku z 15 marca 2016 r. (sygn. akt II FSK 3467/15) NSA stwierdził, że „uchylenie przez Trybunał Konstytucyjny przepisu prawa, który korzystał z domniemania konstytucyjności i był stosowany przez organy podatkowe, nie może być oceniane jako okoliczność, do której «przyczynił się» organ podatkowy” (podobnie zob. też wyroki: NSA z 4 sierpnia 2017 r., sygn. akt II FSK 909/17, WSA w Białymstoku z 22 marca 2017 r., sygn. akt I SA/Bk 1219/16, WSA w Gliwicach z 22 czerwca 2017 r., sygn. akt I SA/GI 101/17).

Na marginesie Sejm zwraca tylko uwagę, iż pogląd ten w ostatnim czasie uległ pewnym zmianom. Przykładowo w wyroku NSA z 12 lipca 2022 r. (sygn. akt II FSK 837/21) sąd ten postawił tezę, zgodnie z którą „[i]żeli uchylenie decyzji i umorzenie postępowania nie było jedynie – jak chce tego organ – konsekwencją upływu czasu, ale wynikało głównie z wadliwej wykładni normy regulującej zasady zawieszenia biegu terminu przedawnienia, to w takim przypadku upływ terminu przedawnienia to nie obiektywna, niezależna od organów okoliczność, ale błąd w zakresie wykładni prawa, który należy kwalifikować jako okoliczność zależną od organu”. W innym wyroku NSA wskazał natomiast, że „[w] zakresie oprocentowania nadpłaty przepis art. 78 § 3 pkt 1 O.p. odwołuje się do przyczynienia się do «powstania przesłanki» uchylenia decyzji, a nie samego uchylenia. Nie chodzi więc o to, co było podstawą samego uchylenia decyzji, lecz o to, co doprowadziło do zaistnienia takiej podstawy. Działania organów podatkowych prowadzące do przedawnienia zobowiązania podatkowego muszą być przedmiotem oceny z punktu widzenia art. 78 § 3 pkt 1 O.p.” (wyrok NSA z 3 lutego 2022 r., sygn. akt III FSK 2695/21).

4. Przed przystąpieniem do analizy przesłanek formalnych dopuszczalności przedmiotowej sprawy zauważyć trzeba, że sam inicjator postępowania jako normę kluczową dla jej rozstrzygnięcia wskazuje treść art. 78 § 3 pkt 1 o.p. Jak mianowicie wskazał: „Niewątpliwie tak ujęta istota problemu poddanego rozprawie Trybunału Konstytucyjnego zostanie rozstrzygnięta w przypadku oceny art. 78 § 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej, regulującego kwestie oprocentowania nadpłat powstałych w wyniku uchylenia decyzji wymiarowej. Pozostałe z zakwestionowanych przepisów w postaci art. 78 § 1, art. 77 § 1 pkt 3 oraz art. 78 § 4 Ordynacji podatkowej należy traktować

jako przepisy związkowe, ponieważ orzekanie o treściach normatywnych zawartych w tych przepisach w kontekście rozpoznawanej sprawy nie jest konieczne. Skarżący kwestionuje te przepisy tylko w tej części, w jakiej art. 78 § 3 pkt 1 O.p. się do nich, bezpośrednio lub pośrednio, odwołuje w zakresie zasad oprocentowania nadpłat. Ewentualne stwierdzenie niezgodności art. 78 § 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej z Konstytucją RP uczyni zbędnym badanie art. 78 § 1, art. 77 § 1 pkt 3 oraz art. 78 § 4 Ordynacji podatkowej” (skarga, s. 4).

Zakwestionowany przez skarżącą art. 78 § 3 pkt 1 o.p. przewiduje, że w przypadkach o których mowa w art. 77 § 1 pkt 1 (nadpłata powstała w związku z uchyleniem albo stwierdzeniem nieważności decyzji) lub pkt 3 o.p. (jeżeli po uchyleniu albo stwierdzeniu nieważności decyzji nie wystąpi obowiązek wydania nowej decyzji) oprocentowanie przysługuje 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. Oznacza to, że wbrew twierdzeniu skarżącej oprocentowanie nadpłaty od dnia jej powstania przysługuje również w wypadku uchylenia decyzji wymiarowej, ale jedynie w sytuacji, kiedy organ podatkowy przyczynił się do powstania przesłanki tej zmiany lub uchylenia. Zdaniem Sejmu należałoby więc uznać, że skarżąca kwestionuje wyłącznie sytuację, w której organ podatkowy nie przyczynił się do powstania przesłanki powstania nadpłaty lub nadpłata ta została zwrócona w terminie.

5. Zgodnie z uzasadnieniem skargi inicjatorka postępowania stawia zarzut pominięcia prawodawczego. W kontekście powyższego zauważyć należy, że przepis art. 77 § 1 o.p. przewiduje zasadę oprocentowania nadpłat. Jednocześnie § 3 tego art. określa termin, od którego liczone są odsetki, uzależniając ten termin od wystąpienia określonego zdarzenia prawnego, z których na gruncie niniejszej sprawy istotne są dwie sytuacje – 1) zobowiązanie podatkowe określone zostało prawidłowo w deklaracji podatkowej złożonej przez podatnika, 2) zobowiązanie podatkowe określone zostało w drodze decyzji wymiarowej organu podatkowego, która wydana została na skutek niezłożenia przez podatnika deklaracji lub zaniżenia w tej deklaracji wysokości zobowiązania podatkowego. W pierwszym z wymienionych przypadków odsetki od nadpłaty liczone są od dnia powstania nadpłaty, w drugim od dnia wydania decyzji o zmianie lub uchyleniu decyzji, chyba że organ podatkowy przyczynił się do

powstania przesłanki zmiany lub uchylecia decyzji lub nadpłata nie została zwrócona w terminie.

W opinii skarżącej luka w prawie polega na braku regulacji uprawniających podatników, których zobowiązanie podatkowe określone zostało w drodze decyzji podatkowej do uzyskania odsetek od nadpłaty na takich samych zasadach, na jakich odsetki te naliczane są podatnikom, którzy zobowiązanie podatkowe określili prawidłowo w złożonej deklaracji podatkowej, w sytuacji gdy powstanie nadpłaty było skutkiem uchylecia przez Trybunał Konstytucyjny przepisu stanowiącego podstawę opodatkowania podatnika.

Sejm pragnie zauważyć, że inicjator postępowania nie przeprowadził analizy w kierunku wykazania, że wskazywana przez niego luka prawna jest pominięciem, a nie zaniechaniem prawodawczym. Tymczasem rozstrzygnięcie kwestii, czy w danej sprawie doszło do pominięcia albo zaniechania ustawodawczego stanowi jeden z kluczowych elementów analizy formalnej. Pominięcie prawodawcze może podlegać merytorycznej ocenie Trybunału i skutkować uznaniem niekonstytucyjności normy prawnej, z kolei stwierdzenie, że w danej sytuacji mamy do czynienia z zaniechaniem prawodawczym stanowi przeszkodę formalną do merytorycznego zbadania sprawy.

Z utrwalonego orzecznictwa konstytucyjnego bowiem wynika, że Trybunał Konstytucyjny jest uprawniony do kontrolowania, czy w aktach prawnych nie brakuje elementów koniecznych z punktu widzenia Konstytucji (np. orzeczenie TK z 3 grudnia 1996 r., sygn. akt K 25/95), ale tylko w ograniczonym zakresie. Granicę uprawnień Trybunału co do badania luk prawodawczych wyznacza rozróżnienie tzw. pominięć prawodawczych, objętych kognicją Trybunału i zaniechań prawodawczych, wyłączonych z zakresu badania przez TK (por. wyroki TK z: 13 czerwca 2011 r., sygn. akt SK 41/09; 6 listopada 2012 r., sygn. akt K 21/11; postanowienie TK z 2 grudnia 2014 r., sygn. akt SK 7/14).

Różnica między wskazanymi rodzajami braku normy prawnej nie jest precyzyjna, jednak z orzecznictwa Trybunału można wywieść kryteria pozwalające na rozstrzygnięcie co do tego, czy niepełność regulacji prawnej ma charakter pominięcia czy zaniechania prawodawczego. Zaniechanie ustawodawcze występuje przede wszystkim wtedy, gdy ustawodawca w ogóle nie wydał aktu normatywnego. Orzekanie w tego typu sprawach nie mieści się w zakresie kompetencji TK, nawet jeżeli obowiązek uregulowania danej materii w ustawie wynika z Konstytucji (np. orzeczenie TK z 3 grudnia 1996 r., sygn. akt K 25/95; wyroki TK z: 6 maja 1998 r., sygn. akt

K 37/97; 30 maja 2000 r., sygn. akt K 37/98; 24 października 2000 r., sygn. akt SK 7/00; 10 maja 2004 r., sygn. akt SK 39/03; postanowienia TK z: 15 września 2011 r., sygn. akt Ts 46/11; 26 kwietnia 2013 r., sygn. akt Ts 234/11). Trybunał podkreśla, że z zaniechaniem mamy do czynienia także wówczas, gdy ustawodawca świadomie i celowo pozostawił daną kategorię spraw lub określoną materię poza regulacją prawną w ramach przysługującej parlamentowi swobody ustawodawczej (wyrok TK z 10 maja 2004 r., sygn. akt SK 39/03; postanowienia TK z: 15 września 2011 r., sygn. akt Ts 46/11; 26 kwietnia 2013 r., sygn. akt Ts 234/11).

Natomiast w przypadku pominięcia, podlegającego kognicji TK, ustawodawca unormował pewną materię, ale dokonał tego w sposób niepełny, pomijając określony element regulacji, który powinien być „integralną, funkcjonalną częścią jakiejś normy” (wyrok TK z 10 maja 2004 r., sygn. akt SK 39/03). W toku kontroli konstytucyjności zawsze oceniana jest pełna treść normatywna zaskarżonego przepisu, a więc także brak pewnych elementów normatywnych, których istnienie mogłoby warunkować konstytucyjność danej regulacji (wyrok TK z 8 września 2005 r., sygn. akt P 17/04). Oznacza to więc, że prawodawca normuje pewną dziedzinę spraw, lecz czyni to z punktu widzenia Konstytucji wadliwie (wyrok TK z 2 lipca 2009 r., sygn. akt K 1/07). Pominięcia mogą przy tym polegać na brakach proceduralnych (np. niezapewnieniu sądowej ochrony praw konstytucyjnych), albo materialnoprawnych, jak np. zbyt wąskie lub arbitralne zakreślenie przesłanek realizacji praw konstytucyjnych (wyroki TK z: 16 grudnia 2009 r., sygn. akt K 49/07; 22 października 2013 r., sygn. akt SK 14/13; postanowienie TK z 2 grudnia 2014 r., sygn. akt SK 7/14).

W odniesieniu do rozróżnienia pominięcia i zaniechania prawodawczego, z orzecznictwa Trybunału można wyprowadzić jeszcze bardziej szczegółowe dyrektywy dotyczące badania i określenia rodzaju braku regulacji prawnej. Są one przydatne zwłaszcza wówczas, gdy – jak w analizowanej sprawie – skarżąca zarzuca niepełność regulacji, a nie jej całkowity brak.

Podstawowe kryterium rozróżnienia zaniechania i pominięcia ustawodawczego odnosi się do jakościowej tożsamości albo przynajmniej daleko idącego podobieństwa materii unormowanych w danym przepisie i tych, pozostawionych poza jego zakresem. Pominięcie prawodawcze może zatem występować wtedy, gdy materia pominięta w przepisie oraz materia w nim uregulowana są jakościowo tożsame, albo bardzo do siebie zbliżone. Kryterium to jest szczególnie widoczne na tle spraw, w których kwestionowanemu przepisowi zarzuca się naruszenie konstytucyjnej zasady równości

(por. orzeczenie TK z 3 grudnia 1996 r., sygn. akt K 25/95; wyroki TK z: 24 października 2001 r., sygn. akt SK 22/01; 15 kwietnia 2014 r., sygn. akt SK 48/13; 3 czerwca 2014 r., sygn. akt K 19/11; postanowienie TK z 5 grudnia 2018 r., sygn. akt SK 25/17). Na tej podstawie można ustalić zakres bezczynności regulacyjnej ustawodawcy i rodzaj luki prawnej poddanej ocenie Trybunału (postanowienie TK z 2 grudnia 2014 r., sygn. akt SK 7/14). Trybunał zwraca uwagę, że przy ocenie jakościowej tożsamości materii pominiętych i unormowanych w zaskarżonym przepisie konieczna jest daleko posunięta ostrożność (np. postanowienie TK z 11 grudnia 2002 r., sygn. akt SK 17/02).

Drugim kryterium rozróżnienia pominięcia i zaniechania ustawodawczego jest *ratio* kwestionowanego przepisu, które może wskazywać, czy zarzucany brak określonej regulacji nie stanowi zamierzonego działania ustawodawcy, chcącego pozostawić określone zagadnienie poza regulacją prawną (postanowienie TK z 14 stycznia 2015 r., sygn. akt P 9/14). Przesłanka celowego i świadomego działania prawodawcy pozwala więc na przyjęcie zaniechania legislacyjnego wtedy, gdy dane rozwiązanie zostało w zamierzony sposób pozostawione poza zakresem regulacji (wyrok TK z 8 września 2005 r., sygn. akt P 17/04). Wystąpienie pominięć prawodawczych jest natomiast bardziej prawdopodobne w przypadku regulacji sprawiających wrażenie przypadkowych, absurdalnych albo oczywiście dysfunkcyjnych (np. wyrok TK z 13 listopada 2007 r., sygn. akt P 42/06).

Z uwagi na ograniczony zakres uprawnień TK do badania luk prawnych, kwestionowanie pominięcia prawodawczego wymaga od podmiotu inicjującego postępowanie przed Trybunałem wyjątkowej staranności i zaangażowania, bowiem postawione zarzuty muszą być precyzyjne i nie mogą polegać na wskazaniu, że przepis nie zawiera konkretnej regulacji, której istnienie zadowalałoby wnioskodawcę (wyrok TK z 19 listopada 2001 r., sygn. akt K 3/00; postanowienie TK z 12 maja 2015 r., sygn. akt K 7/14).

6. Odnosząc wskazane kryteria do analizowanej sprawy należy zauważyć, że skarżąca źródeł niekonstytucyjności kwestionowanych przepisów upatruje w nieuzasadnionym odmiennym sposobie uregulowania sytuacji prawnej podatników, którzy kwotę swojego zobowiązania podatkowego oparli na deklaracji podatkowej i tych, wobec których wysokość zobowiązania podatkowego ustalona została wskutek wydania decyzji wymiarowej. W opinii inicjatora postępowania materia w obu tych przypadkach jest tożsama, a co za tym idzie winna zostać uregulowana na

sygn. akt , s. 7). Trudno więc mówić o tożsamości sytuacji prawnej, w której jeden z podmiotów działając w granicach prawa realizuje swoje obowiązki wynikające z art. 84 Konstytucji, podczas gdy drugi podmiot wykorzystując zasadę samoobliczania dokonuje nieprawidłowych rozliczeń w oparciu o wadliwe lub nierzetelne księgi podatkowe.

W opinii Sejmu, przyjęte przez skarżącą założenie o tożsamości (lub co najmniej istotnym podobieństwie) sytuacji wskazanych powyżej podmiotów uznać należy więc za błędne. Oczywiście pożądaną społecznie sytuacją jest taka w której podatnik w oparciu o obowiązujące przepisy dokonuje rzetelnego samoobliczenia, składa poprawną deklarację podatkową i dokonuje terminowej wpłaty podatku. W innym wypadku, bowiem konieczne jest zaangażowanie organów podatkowych, zmuszonych *de facto* do realizacji za podatnika nałożonych na niego obowiązków (analiza dokumentów podatkowych, wyliczenie wysokości podatku i jego egzekucja). Oznacza to, że w opisanych wyżej sytuacjach nie można mówić o jakościowej tożsamości ani nawet daleko idącym podobieństwie materii unormowanych w danym przepisie i tych, pozostawionych poza jego zakresem, co oznacza, że oparta na tej podstawie skarga konstytucyjna na pominięcie prawodawcze jest w tym wypadku nieuprawniona.

7. Abstrahując od powyższej przytoczonej argumentacji warto zwrócić uwagę na orzecznictwo TK (wyrok TK z 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12), w którym, wcale nie podważono – wbrew temu co twierdzi skarżąca – konstytucyjności przepisu, na podstawie którego określono jej zobowiązanie podatkowe. Przedmiotem rozstrzygnięcia Trybunału w powołanym wyroku był mianowicie przepis wstrzymujący bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zabezpieczonego hipoteką. Oznacza to, że ustalenia w zakresie wysokości zobowiązania podatkowego dokonane przez organ podatkowy – nawet mimo wyroku TK – pozostają prawidłowe. W konsekwencji wyliczenia podatnika w tym zakresie pozostają nierzetelne. Zmienił się tylko czasookres możliwy do wydania decyzji wymiarowej, a co za tym idzie zobowiązanie podatkowe określone w decyzji organu podatkowego uległo przedawnieniu.

Zauważyć trzeba, że w postanowieniu z 2 grudnia 2014 r. (sygn. akt SK 7/14) Trybunał Konstytucyjny podkreślił: „Gdyby istniała możliwość zaskarżenia przepisu pod zarzutem, iż nie zawiera on regulacji, które w przekonaniu wnioskodawcy winny

się w nim znaleźć, każdą ustawę lub dowolny jej przepis można byłoby zaskarżyć w oparciu o tego rodzaju przesłankę negatywną. Gdyby ustawodawca uznał za celowe takie ukształtowanie kompetencji Trybunału Konstytucyjnego, zawarłby stosowną normę w Ustawie Zasadniczej». [...] Dotyczy to w szczególności autorów skarg konstytucyjnych: «Sformułowanie zarzutu pominięcia prawodawczego [w skardze konstytucyjnej – uwaga własna] wymaga [...] wykazania związku zachodzącego między treścią przepisu a sposobem naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw. [...] skarżący powinien określić normę prawną, która nie znajduje do niego zastosowania, wskazać jej usytuowanie w odpowiedniej jednostce redakcyjnej tekstu prawnego oraz wykazać, że niezastosowanie normy jest wynikiem zbyt wąskiego zakresu jej zastosowania, to z kolei jest źródłem naruszenia jego konstytucyjnych praw»”.

W kontekście niniejszej sprawy podnieść należy, że w opinii skarżącej naruszenie praw i wolności konstytucyjnych wynikało – jak się później okazało – z niekonstytucyjnego wstrzymania biegu terminu przedawnienia jej zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką. W tym miejscu pamiętać jednak trzeba, że to zapłata podatku, a nie jego przedawnienie jest pożądanym sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Takemu stanowisku dał wyraz Trybunał Konstytucyjny stwierdzając, że „nie podziela poglądu, wedle którego przedawnienie zobowiązań podatkowych jest korzystne nie tylko dla podatnika, ale również dla interesu publicznego, ponieważ «z biegiem czasu ustaje konieczność rozstrzygnięcia przez powołane do tego organy wszelkich potencjalnych sporów w związku z przedawnionym roszczeniem». Trybunał pragnie raz jeszcze podkreślić, że otrzymanie środków finansowych pochodzących z podatków pozwala na finansowanie realizacji zadań publicznych. Pożądanym konstytucyjnie sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest szeroko rozumiana zapłata podatku (obejmująca także potrącenie czy zaliczenie nadpłaty lub zaliczenie zwrotu podatku, które prowadzą do zaspokojenia wierzyciela podatkowego). Inne sposoby ustania więzi między wierzycielem podatkowym a dłużnikiem, które nie prowadzą do zaspokojenia roszczeń wierzyciela, powinny być traktowane w kategoriach wyjątku. Jest on dopuszczalny o tyle, o ile przemawiają za nim określone wartości wyrażone w ustawie zasadniczej” (wyrok TK z 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10). W nawiązaniu do powyższego Sejmu wyraża stanowisko, że podatnik mający pełną świadomość ciężących na nim zobowiązań podatkowych, która uchyla się od ich wypełniania licząc

na przedawnienie roszczeń, nie opiera się o żadne wartości konstytucyjne, uzasadniające jego dodatkową ochronę. Opinia Sejmu jest w tej materii tożsama z kierunkiem jaki przyjął TK w wyroku z 17 lipca 2012 r. (sygn. akt P 30/11), w którym jednoznacznie stwierdzono, że samo przedawnienie nie jest prawem jednostki i jako takie nie podlega ochronie konstytucyjnej: „choć powołane przepisy dotyczą przedawnienia, to jednak nie można z ich treści wyprowadzać konstytucyjnego prawa do przedawnienia, czy choćby ekspektatywy takiego prawa. Przedawnienie nie jest podmiotowym prawem konstytucyjnym i nawet, gdyby ustawodawca nie przewidział tej instytucji, nie można byłoby twierdzić, że jakieś konstytucyjne prawa lub wolności zostały w ten sposób naruszone”.

8. Z przeprowadzonej analizy wynika, że – wbrew twierdzeniom skarżącej – przedmiotem zaskarżenia nie jest pominięcie, lecz zaniechanie ustawodawcze, które nie podlega kognicji Trybunału Konstytucyjnego.

W ocenie Sejmu materia unormowana w zaskarżonych przez inicjatora postępowania przepisach i materia, na której brak wskazywał inicjator postępowania nie są tożsame, ani nawet podobne zakresowo. Zakres uregulowania wskazany przez skarżącą dotyczy bowiem podatników, dokonujących rzetelnych rozliczeń podatkowych, względem których zaangażowanie organów podatkowych w kontrolę ich prawidłowości albo nie jest potrzebne, albo wykazuje skutek negatywny, natomiast materia, której dodatkowej regulacji oczekuje skarżąca dotyczy sytuacji, w których podmioty nie wywiązywały się prawidłowo z obowiązku realizacji zobowiązań podatkowych i aparat państwowy oraz sądy administracyjne musiały się zaangażować nie tylko na etapie ustalania wysokości podatku czy jego egzekucji, ale też – już po wyroku TK – w uchylenie wcześniejszych decyzji.

Dodatkowo skarżąca nie wskazała żadnych wartości konstytucyjnych, których ochrona byłaby niepełna z uwagi na opisane w skardze rzekome pominięcie prawodawcze. Pamiętać trzeba, że prawidłowość dokonanych przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej wyliczeń odnośnie do wysokości zobowiązania podatkowego skarżącej nie została zakwestionowana nawet po wyroku Trybunału Konstytucyjnego, a powstała na skutek tego wyroku nadpłata wynikała jedynie z przeszkód formalnych do dalszego prowadzenia postępowania (przedawnienie zobowiązania podatkowego). W konsekwencji oznacza to, że skarżąca oczekiwałaby od przepisów prawa nie tylko

ochrony podatników dokonujących swoich rozliczeń w sposób nierzetelny, ale też „wynagradzania” ich poprzez wypłatę odsetek z tytułu nadpłaty.

W opinii Sejmu skarga zawiera braki formalne uniemożliwiające jej merytoryczne rozpatrzenie. Tym samym Sejm wnosi o **umorzenie** postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 uTK, z powodu niedopuszczalności wydania wyroku.

MARSZAŁEK § JMU

Elż Witek