



PK VIII TK 214.2020
(SK 129/20)

30/16

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku ze skargą konstytucyjną spółki P Spółka Akcyjna o zbadanie zgodności art. 78 § 3 pkt 1 w związku z art. 78 § 1 oraz art. 77 § 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.), 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 ze zm.), oraz w związku z art. 78 § 4 ustawy – Ordynacja podatkowa, 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 ze zm.), 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”, z art. 77 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 2, art. 32 ust. 1 i 2, art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

– na podstawie art. 42 pkt 7 oraz art. 63 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r., poz. 2393) –

przedstawiam następujące stanowisko:

postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

UZASADNIENIE

Skarga konstytucyjna P Spółka Akcyjna z siedzibą w W (dalej: Skarżąca lub Spółka) została wniesiona na tle następującego stanu faktycznego i prawnego.

Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w G przeprowadził postępowanie kontrolne w zakresie dotyczącym m.in. rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku dochodowego od osób prawnych przez Skarżącą za lata 1999 – 2002.

W oparciu o ustalenia tegoż postępowania Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w G, decyzją z dnia października 2006 r. wydaną na podstawie art. 21 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (aktualny tekst jednolity: Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm., dalej: O.p.), określił Spółce wysokość zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych za 1999 r. w kwocie zł. Powodem określenia zobowiązania podatkowego w kwocie wyższej niż określona w zeznaniu podatkowym przez Spółkę było stwierdzenie, na podstawie art. 193 O.p., że księgi podatkowe prowadzone przez Skarżącą były nierzetelne w zakresie dotyczącym transakcji, które, w ocenie

organu skarbowego, nie miały miejsca, a w konsekwencji wyłączenie z rachunku podatkowego wydatków w kwocie zł wynikających z faktur dotyczących tychże transakcji.

Po rozpatrzeniu odwołania Spółki Dyrektor Izby Skarbowej w G , decyzją z dnia sierpnia 2007 r., utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję organu I instancji. Uzasadniając tę decyzję, organ odwoławczy podniósł m.in., iż do zobowiązania podatkowego Spółki w podatku dochodowym od osób prawnych za 1999 r. ma zastosowanie przepis art. 70 § 6 O.p., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1998 r. do dnia 31 grudnia 2002 r. Organ stwierdził, iż przedmiotowe zobowiązanie podatkowe powstało w dniu 31 marca 2000 r. Zgodnie zatem z art. 70 § 1 O.p., co do zasady, przedawniało się ono z dniem 31 grudnia 2005 r. Nie uległo ono jednak przedawnieniu w tym terminie z uwagi na zabezpieczenie tegoż zobowiązania poprzez złożenie przez wierzyciela podatkowego, tj. właściwego naczelnika urzędu skarbowego, wniosku z dnia grudnia 2005 r. o wpis hipoteki przymusowej na nieruchomościach stanowiących własność Spółki. Zgodnie bowiem z art. 70 § 6 O.p., w brzmieniu obowiązującym w roku 1999, nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką, jednakże po upływie terminu przedawnienia zaległość podatkowa może być egzekwowana tylko z przedmiotu hipoteki.

Spółka zaskarżyła decyzję Dyrektora Izby Skarbowej z dnia sierpnia 2007 r. do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gd , który, wyrokiem z dnia marca 2008 r., oddalił skargę.

Skarga kasacyjna Spółki od tegoż wyroku została oddalona przez Naczelną Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia marca 2009 r.

W wyroku z dnia 8 października 2013 r. (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97) Trybunał Konstytucyjny orzekł, iż przepis art. 70 § 6 O.p., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1999 r. do dnia 31 grudnia 2002 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji.

Pismem z dnia listopada 2013 r. Spółka, powołując się na tenże wyrok

Trybunału Konstytucyjnego, wniosła o: wznowienie postępowania w sprawie zakończonej decyzją ostateczną Dyrektora Izby Skarbowej w G z dnia sierpnia 2007 r. dotyczącą określenia Spółce wysokości zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych za 1999 r.; uchylenie w całości tejże decyzji i poprzedzającej ją decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w G z dnia 16 października 2006 r. oraz umorzenie postępowania. Spółka podniosła m.in., iż przepis art. 70 § 6 O.p., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1999 r. do dnia 31 grudnia 2002 r., stanowił materialnoprawną podstawę wymienionych w piśmie decyzji organów skarbowych. Uznanie zaś przez Trybunał Konstytucyjny jego niezgodności z ustawą zasadniczą oznacza, że przepis ten był niekonstytucyjny od samego początku, a zatem nie mógł być podstawą wydawania rozstrzygnięć kształtujących sytuację prawnopodatkową podatników, w tym Spółki.

Postanowieniem z dnia grudnia 2013 r. Dyrektor Izby Skarbowej w G wznowił postępowanie podatkowe zakończone ostateczną decyzją z dnia sierpnia 2007 r., po czym, decyzją z dnia stycznia 2014 r., odmówił uchylenia tejże ostatecznej decyzji. Po rozpatrzeniu odwołania Spółki Dyrektor Izby Skarbowej w G , decyzją z dnia czerwca 2014 r., utrzymał w mocy swoją decyzję z dnia stycznia 2014 r.

WSA w G , po rozpoznaniu skargi Spółki na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej z dnia czerwca 2014 r., wyrokiem z dnia października 2016 r., uchylił tę decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w G z dnia stycznia 2014 r.

Po ponownym przeprowadzeniu postępowania Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w G , decyzją z dnia lutego 2017 r., uchylił decyzję ostateczną Dyrektora Izby Skarbowej w G z dnia sierpnia 2007 r. i poprzedzającą ją decyzję Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w G z dnia października 2006 r. oraz umorzył postępowanie w sprawie określenia Spółce wysokości zobowiązania w podatku dochodowym od osób

prawnych za 1999 r. W dniu marca 2017 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w G dokonał zwrotu na rachunek bankowy Spółki kwoty zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych za 1999 r. oraz kwoty zapłaconych przez Spółkę odsetek za zwłokę.

Pismem z dnia marca 2017 r. Spółka wystąpiła do tegoż organu z wnioskiem o zwrot oprocentowania nadpłaty podatku dochodowego od osób prawnych za 1999 r., wskazując, że przedmiotowa nadpłata została zwrócona bez jej oprocentowania.

Decyzją z dnia maja 2017 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w G odmówił wypłaty oprocentowania.

Po rozpoznaniu odwołania Skarżącej od tej decyzji Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w G , decyzją z dnia sierpnia 2017 r., utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję organu I instancji.

Od decyzji organu II instancji Spółka wniosła skargę do sądu administracyjnego.

WSA w G , wyrokiem z dnia stycznia 2018 r., skargę tę oddalił.

W uzasadnieniu tegoż wyroku Sąd I instancji podniósł m.in., iż art. 78 § 3 pkt 1 O.p. wiąże przyznanie oprocentowania nadpłaty z podważeniem wadliwej decyzji organu podatkowego, tzn. z sytuacją, gdy błędnie nałożono na podatnika zobowiązanie w wysokości wyższej niż wynikająca z prawa podatkowego, a następnie decyzja taka została uchylona lub zmieniona. Przepis ten wskazuje przy tym, że oprocentowanie nadpłaty, co do zasady, przysługuje od dnia powstania nadpłaty. W sytuacji jednak, gdy organ nie przyczynił się do powstania przesłanki uchylenia lub zmiany decyzji oraz gdy nadpłata nie została zwrócona w terminie, przepis art. 78 § 3 pkt 1 O.p. nakazuje naliczanie oprocentowania od dnia uchylenia lub zmiany takiej decyzji. W przypadku zatem, gdy organ podatkowy nie przyczynił się do powstania przesłanki zmiany lub uchylenia decyzji podatkowej, ale też nie zwrócił nadpłaty w terminie, oprocentowanie tejże nadpłaty przysługuje od dnia zmiany lub uchylenia decyzji, a nie od dnia

powstania nadpłaty. Sąd stwierdził, iż w sytuacji, gdy nadpłata została zwrócona Spółce w terminie, tj. z zachowaniem trzydziestodniowego terminu do jej zwrotu (liczonego od dnia wydania decyzji uchylającej obydwie decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego i umarzającej postępowanie w sprawie), to uznać należy, że brak jest podstaw do domagania się przez Skarżącą stosownych odsetek od tejże nadpłaty. Sąd podniósł ponadto, powołując się na orzecznictwo sądów administracyjnych i poglądy wyrażone w piśmiennictwie, iż poprzez przyczynienie się, o którym mowa w art. 78 § 3 pkt 1 O.p., należy rozumieć taką sytuację, w której działanie lub zaniechanie organu podatkowego pozostawało w bezpośrednim związku z wadą decyzji, którą może być naruszenie przepisów prawa materialnego lub procesowego. Zmiana lub uchylenie tej decyzji musi więc nastąpić z przyczyny leżącej po stronie organu podatkowego. Owo przyczynienie się, jako przesłanka oprocentowania nadpłaty, nie występuje, gdy organ podatkowy nie dopuścił się błędów stanowiących przyczynę uchylenia albo uchylenie wynikało z przyczyn niezależnych od tegoż organu. Sąd I instancji podzielił prezentowany w orzecznictwie NSA pogląd, zgodnie z którym uchylenie przez Trybunał Konstytucyjny przepisu prawa, który korzystał z domniemania konstytucyjności i jako taki był stosowany przez organy podatkowe, nie może być oceniane jako okoliczność, do której powstania przyczynił się, w rozumieniu art. 78 § 3 pkt 1 O.p., organ podatkowy. W konsekwencji WSA w G uznał, iż, w rozpatrywanej przez tenże Sąd sprawie Skarżącej, organy podatkowe nie przyczyniły się do powstania przesłanki uchylenia decyzji wymiarowych. Wydały bowiem decyzje podatkowe na podstawie obowiązujących w tamtym czasie przepisów prawa materialnego, w tym również na podstawie art. 70 § 6 O.p., który korzystał wówczas z domniemania konstytucyjności. To, że Trybunał Konstytucyjny stwierdził później niekonstytucyjność tego przepisu, nie może być więc okolicznością w jakimkolwiek zakresie zależną od organów podatkowych w dacie wydawania przez nie przedmiotowych decyzji. Tym samym, w ocenie Sądu I instancji, organ

podatkowy prawidłowo uznał w zaskarżonej decyzji, iż nie wystąpiły podstawy do oprocentowania nadpłaty zwróconej Spółce.

Spółka wniosła skargę kasacyjną od wyroku WSA w G z dnia stycznia 2018 r.

NSA, wyrokiem z dnia listopada 2019 r., skargę tę oddalił.

W uzasadnieniu wyroku NSA podniósł m.in., iż przepis art. 74 O.p. i odwołujący się do niego art. 77 § 1 pkt 4, do którego z kolei odwołuje się art. 78 § 5 te same ustawy, są jedynymi przepisami tej ustawy, które wprost regulują kwestię nadpłaty powstałej w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, a nie ulega wątpliwości, że swoim zakresem przedmiotowym obejmują jedynie te przypadki, w których doszło do samoobliczenia podatku (zobowiązanie podatkowe powstało z mocy prawa – vide art. 21 § 1 pkt 1 O.p.). W pozostałych przypadkach, tj. gdy doszło do wydania decyzji czy to ustalającej, czy określającej podatek (vide art. 21 § 1 pkt 2 czy art. 21 § 3 O.p.) należy odwołać się do zasad ogólnych zwrotu nadpłaty w przypadku uchylenia, zmiany lub stwierdzenia nieważności decyzji. Tutaj też zasadniczo na podstawie art. 78 § 3 pkt 1 i § 4 O.p. oprocentowanie przysługuje od dnia powstania nadpłaty do dnia jej zwrotu. Zawarta w tych przepisach norma prawna ma jednak charakter *lex generalis*, względem której art. 78 § 3 pkt 1 O.p. przewiduje wyjątek (*lex specialis*). W myśl tego przepisu oprocentowanie przysługuje dopiero od dnia wydania decyzji o zmianie lub uchyleniu decyzji, w przypadku gdy organ podatkowy nie przyczynił się do powstania przesłanki zmiany lub uchylenia tej ostatniej, a nadpłata nie została zwrócona w terminie. NSA podkreślił, iż w przypadku terminowego zwrotu nadpłaty, jej oprocentowanie nie przysługuje zatem w ogóle. Przysługiwałoby zaś od dnia powstania nadpłaty do dnia jej zwrotu, jeśli organ przyczynił się do powstania przesłanki zmiany lub uchylenia decyzji podatkowej, albo od dnia wydania decyzji o zmianie lub uchyleniu decyzji do dnia zwrotu nadpłaty, jeśli organ nie przyczynił się do powstania przesłanki zmiany lub uchylenia decyzji, ale nadpłata nie została zwrócona w terminie. W związku z tym NSA stwierdził,

iż Sąd I instancji zasadnie przyjął, że w sytuacji, gdy nadpłata powstała w związku z uchyleniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego i została zwrócona w terminie 30 dni od dnia wydania decyzji o uchyleniu decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, była to wystarczająca przesłanka do stwierdzenia, że oprocentowanie nadpłaty Spółce się nie należy. NSA za słuszne uznał także stanowisko sądu I instancji wyrażone w zaskarżonym wyroku, zgodnie z którym nie można byłoby przyjąć, że organ podatkowy, wydając decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, przyczynił się do powstania przesłanki uchylenia tejże decyzji. NSA stwierdził, iż *[w] dacie wydania decyzji organu pierwszej instancji – października 2006 r., jak również w dacie wydania decyzji ostatecznej – sierpnia 2007 r., zastosowany w sprawie art. 70 § 6 O.p., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r., był – na mocy przepisów przejściowych zawartych w art. 20 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie Ordynacji podatkowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387) – elementem obowiązującego porządku prawnego. Korzystał więc z domniemania zgodności z Konstytucją RP. Nie można byłoby więc uznać, aby organy przyczyniły się do uchylenia decyzji, bowiem ich działanie czy też zaniechanie (brak przyjęcia w decyzjach wymiarowych, że zobowiązanie podatkowe za 1999 r. przedawniło się z dniem 31 grudnia 2005 r.) nie pozostawało w bezpośrednim związku z wadą decyzji, jaką finalnie okazało się oparcie jej na przepisie, którego zgodność z Konstytucją została zakwestionowana kilka lat później przez Trybunał Konstytucyjny. "Przyczynienie się" oznacza zaś, że zmiana lub uchylenie decyzji musiałyby nastąpić z przyczyny leżącej po stronie organu podatkowego, a nie przyczyny niezależnej od działań lub zaniechań organu. W konsekwencji NSA uznał za niezasadne podniesione przez Skarżącą w skardze kasacyjnej zarzuty naruszenia art. 78 § 3 pkt 1 oraz art. 78 § 1 w zw. z art. 77 § 1 pkt 3 O.p.*

W skardze konstytucyjnej Skarżąca zarzuciła niekonstytucyjność przepisu art. 78 § 3 pkt 1 w zw. z art. 78 § 1 w zw. z 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 (Dz. U. z 2015 r., poz. 1649 ze zm.) oraz w związku z art. 78 § 4 ustawy – Ordynacja podatkowa 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 ze zm.) (...) 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 (petitum skargi konstytucyjnej).

Skarżąca wskazała przy tym, że wprawdzie 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 (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 3). W związku z tym 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 stosowana przez organy podatkowe i sądy administracyjne norma prawna, zezwalająca na brak oprocentowania nadpłat powstałych w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, w sytuacji gdy zapłata podatku nastąpiła na podstawie decyzji wymiarowej (tamże).

Skarżąca zarzuciła kwestionowanej regulacji naruszenie przepisów art. 77 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 2, art. 32 ust. 1 i 2, art. 31 ust. 3 (...) w związku z art. 2 Konstytucji [petitum skargi konstytucyjnej].

Według Skarżącej, podstawowym powodem niekonstytucyjności przepisów O.p. w zakresie nieoprocentowania nadpłat powstałych w wyniku uchylecia decyzji wymiarowych, wydanych na podstawie przepisu uznanego następnie przez Trybunał Konstytucyjny za niezgodny z ustawą zasadniczą, jest *brak sprawiedliwości w oprocentowaniu nadpłat powstałych poprzez złożenie deklaracji podatkowej i poprzez wydanie decyzji wymiarowej*. Gdy podstawą zapłaty podatku jest deklaracja podatkowa złożona przez podatnika, w świetle niebudzących wątpliwości interpretacyjnych przepisów O.p., *w przypadku tych nadpłat oprocentowanie przysługuje za cały okres ich istnienia i fakt zastosowania niekonstytucyjnego przepisu stanowi wystarczającą i samodzielną podstawę do wypłaty oprocentowania (art. 78 § 5 O.p.)*. *W przypadku decyzji podatkowych, konieczne jest ich wzruszenie w trybie wznowienia postępowania, i tutaj już sama obiektywna niezgodność z Konstytucją RP nie wystarcza (art. 78 § 1 pkt 3 w zw. z art. 240 §1 pkt 8 O.p.)*. *Odmowa oprocentowania następuje z powodu braku przyczynienia się organu podatkowego do powstania przestanki uchylecia decyzji (którą jest niekonstytucyjność przepisów, za którą organ podatkowy nie odpowiada)* [uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 3].

W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej Skarżąca wskazała, iż sformułowane przez Nią zarzuty odnoszą się *nie tyle do konkretnych unormowań zawartych w zakwestionowanych przepisach, lecz do instytucji oprocentowania nadpłaty ukształtowanej przez te przepisy, która pozbawiła podatnika możliwości dochodzenia oprocentowania nadpłat powstałych w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 4). Podkreśliła przy tym, iż kwestionuje przepisy art. 78 § 1, art. 77 § 1 pkt 3 oraz art. 78 § 4 O.p. 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* (tamże). W ocenie Skarżącej, ewentualne stwierdzenie niezgodności art. 78 § 3 pkt 1 O.p. z ustawą zasadniczą uczyni zbędnym badanie konstytucyjności art. 78 § 1, art. 77 § 1 pkt 3 oraz art. 78 § 4 O.p. Zwróciła uwagę, iż przepisy O.p. wskazane w niniejszej sprawie

w skardze konstytucyjnej były powoływane przez organy administracji podatkowej oraz sądy administracyjne obu instancji jako podstawa odmowy oprocentowania nadpłaty. Skarżąca stwierdziła, iż [w] związku z tym, że niniejsza skarga konstytucyjna dotyczy pominięcia ustawodawczego, wskazanie tych konkretnych jednostek redakcyjnych było uzasadnione, jednak nie przesądza to, czy z punktu widzenia zasad techniki prawodawczej właśnie w tych jednostkach redakcyjnych powinny znaleźć się pożądane, z punktu widzenia Konstytucji RP, treści (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 4). Podniosła, iż [w] niniejszej sprawie przedmiotem zasadniczego zarzutu niezgodności z Konstytucją RP jest istnienie niedopuszczalnego pominięcia prawodawczego (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 15). Według Skarżącej, do naruszenia Jej praw i wolności konstytucyjnych dochodzi ze względu na brak konkretnej regulacji prawnej, która - ze względu na wskazane w petitum skargi wzorce kontroli - powinna była się znaleźć w zakwestionowanych przepisach. Brak takiej regulacji w 78 § 3 pkt 1 O.p. powoduje, że mamy do czynienia z niekonstytucyjnym pominięciem, mieszczącym się w zakresie kognicji przysługującej Trybunałowi Konstytucyjnemu (tamże). Podkreśliła, iż, w Jej ocenie, Trybunał Konstytucyjny, rozpoznając w niniejszej sprawie skargę konstytucyjną, powinien dokonać oceny, czy w zakwestionowanych przepisach nie brakuje unormowań bez których, ze względu na naturę regulacji objętej aktem, może on budzić wątpliwości natury konstytucyjnej. Ustawodawca zdecydował się bowiem na uregulowanie zasad oprocentowania nadpłat, powstałych w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, w ograniczonym zakresie. Skarżąca wskazała, iż w niniejszej sprawie problem konstytucyjny polega na tym, że konstrukcja normatywna kwestionowanych przepisów O.p. pozwala na brak oprocentowania jednego, szczególnego typu nadpłaty (powstałej w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, w sytuacji gdy podatek wynikał z decyzji podatkowej) [uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 16].

Uzasadniając zarzut naruszenia art. 77 ust. 1 Konstytucji, Skarżąca podniosła m.in., iż kwestionowana regulacja narusza wyrażone w tym wzorcu prawo do wynagrodzenia za szkody poniesione w związku z naruszającymi prawo działaniami organów administracji, *gdyż kwoty podatków zapłacone na podstawie niekonstytucyjnych przepisów i określone decyzją wymiarową nie podlegają oprocentowaniu, tak jak inne nadpłaty dotyczące podatków wynikających z deklaracji* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 18). Zwróciła uwagę, iż instytucja nadpłaty, obok funkcji restytucyjnej, której realizację zapewniają przepisy O.p. nakazujące zwrot nadpłaty obejmującej podatek i zapłacone odsetki za zwłokę, pełni też funkcję odszkodowawczą (kompensacyjną), polegającą na naprawieniu szkody, jaką podatnik poniósł na skutek pozbawienia go środków finansowych w związku z obowiązkiem zapłaty nienależnego podatku. Realizacji tej drugiej funkcji służy oprocentowanie nadpłaty, które, zgodnie z art. 78 § 1 O.p., ma być równe wysokości odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych. W ocenie Skarżącej, w sytuacji gdy oprocentowanie nadpłaty – w założeniu ustawodawcy – *ma niwelować negatywne skutki ekonomiczne związane z brakiem możliwości dysponowania przez podatnika nienależnie wpłaconymi kwotami, zasadne jest, by oprocentowanie przysługiwało także w przypadku uchylecia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, wydanej na podstawie niekonstytucyjnego przepisu. Oprocentowanie nadpłaty podatku stanowi niewątpliwie naprawienie szkody w zakresie utraconych korzyści (lucrum cessans). (...). Gdyby nie obowiązek zapłaty, który ostatecznie okazał się nieistniejący, podatnik mógłby dowolnie dysponować tą kwotą i otrzymywać z tego tytułu przychód* [uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 23]. Skarżąca zauważyła ponadto, iż oprocentowanie nadpłaty podatku nie jest związane z obowiązkiem wykazania jakiejkolwiek szkody. Sam fakt pozbawienia podatnika możliwości dysponowania środkami pieniężnymi powoduje oprocentowanie nadpłaty. Wynagrodzenie szkody zgodnie z normami konstytucyjnymi może przy tym odbyć się tylko na takich samych zasadach, na

jakich wyrównuje się szkody innym podatnikom znajdującym się w takiej samej sytuacji jak Skarżąca.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia art. 64 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji, Skarżąca wskazała m.in., iż kwestionowany brak oprocentowania nadpłat spowodował pozbawienie podatnika prawa do nabycia wierzytelności o oprocentowanie nadpłat. Zdaniem Skarżącej, *[z] punktu widzenia omawianego wzorca wyłączenie oprocentowania nadpłaty powstałej w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, nie znajduje uzasadnienia. Zawężenie to powoduje, że podatnikowi przysługuje wierzytelność o zwrot nadpłaty (restytucja), natomiast zostaje pozbawiony takiej wierzytelności o oprocentowanie kwoty nadpłaty (rekompensata)* [uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 26]. W sytuacji, gdy przepisy prawa podatkowego gwarantują wierzycielowi podatkowemu oprocentowanie należności, której nie otrzymał z przyczyn leżących po stronie podatnika (nieuiszczenie w terminie zobowiązania podatkowego), nie do zaakceptowania jest sytuacja, w której podatnik jest pozbawiony analogicznego uprawnienia, w przypadku gdy został pozbawiony możliwości dysponowania swoimi środkami wskutek spełnienia nieistniejącego obowiązku podatkowego, który został określony w decyzji organu podatkowego. Skarżąca podkreśliła, iż dla podatnika jest pozbawione znaczenia, *czy płaci niekonstytucyjny podatek na podstawie deklaracji podatkowej czy też na podstawie decyzji wymiarowej*. W ocenie Skarżącej, podatnik ma prawo oczekiwać, że ustawodawca winien tak ukształtować instytucję zwrotu nadpłaty, by oprocentowanie obejmowało także sytuację, gdy płaci niekonstytucyjny podatek na podstawie decyzji podatkowej. Tymczasem ustawodawca przewidział możliwość uzyskania oprocentowania z tytułu nienależnie pobranego podatku tylko dla należności zapłaconej na podstawie deklaracji podatkowej.

W ocenie Skarżącej, ustawodawca, ograniczając oprocentowanie nadpłaty jedynie do przypadków złożenia deklaracji (lub braku obowiązku złożenia deklaracji), pomijając sytuacje, w których nadpłata wynika z uchylecia decyzji

podatkowej, wydanej na podstawie niekonstytucyjnego przepisu, uniemożliwił *de facto* podatnikowi realizację wierzytelności o zapłatę kwoty oprocentowania od rzekomych zaległości, pozbawiając ją konstytucyjnej ochrony przewidzianej dla innych praw majątkowych. Ustawodawca miał przy tym przekroczyć dopuszczalne konstytucyjnie granice swobody w sferze prawa daninowego. Swoboda ta nie rozciąga się bowiem na sytuacje, w których danina publiczna została pobrana niesłusznie.

Uzasadniając zarzuty naruszenia wzorców z art. 32 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji, Skarżąca podniosła m.in., iż *[w]skazane w skardze konstytucyjnej przepisy ordynacji podatkowej są niezgodne z konstytucyjną zasadą równości w związku z konstytucyjnym prawem do wyrównania szkód jakie ponosi podatnik w związku z niezgodnym z prawem działaniem organów państwa oraz równej ochronie inn[ych] niż własność praw majątkowych* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 30). Z uwagi na charakter nadpłaty podatku, której powstanie jest wynikiem zapłacenia przez podatnika podatku w kwocie wyższej niż należna, nie może być żadnej różnicy pomiędzy podmiotami dokonującymi takiej zapłaty na podstawie decyzji lub deklaracji podatkowej w zakresie oprocentowania nadpłaty. *Niezgodne z zasadą równości jest takie ukształtowanie prawa, w którym podmioty, dokonując nienależnego świadczenia wynikającego z niezgodnej z Konstytucją RP podstawy prawnej, raz otrzymują pełną rekompensatę dotyczącą dokonanej wpłaty (wpłata na podstawie deklaracji podatkowej - art. 78 § 5 O.p.) innym razem nie otrzymują rekompensaty (wpłata na podstawie decyzji określającej wysokość zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę - art. 78 § 3 pkt 1 O.p.) pomimo, że w jednym jak i drugim przypadku wpłata w ogóle nie powinna wystąpić i wpłata ta jest wynikiem tej samej niekonstytucyjności przepisów prawa podatkowego* (tamże). Skarżąca podkreśliła przy tym, iż nawet przy przyjęciu, że podatnicy dokonujący zapłaty należności podatkowej na podstawie deklaracji lub na podstawie decyzji podatkowej nie posiadają wspólnej cechy istotnej, to zróżnicowanie tych podmiotów narusza konstytucyjną zasadę

równości, ze względu na posłużenie się nieadekwatnym kryterium, jakim jest sposób określenia wysokości zobowiązania podatkowego. *W przypadku zobowiązań podatkowych powstających z mocy samego prawa, tytuł na podstawie którego podatnik płaci podatek niezgodny z Konstytucją RP (deklaracja lub decyzja) jest okolicznością zupełnie od niego niezależną i nie może stanowić uzasadnionego kryterium różnicującego (tamże).*

Według Skarżącej, kwestionowane zróżnicowanie jest niezgodne z zasadą sprawiedliwości społecznej wyrażoną w art. 2 Konstytucji. Zdaniem Skarżącej, zgodne z tą zasadą byłoby zapewnienie podatnikom równości w kontekście prawa do oprocentowania nienależnie uiszczonych kwot, bez względu na tytuł dokonanej wpłaty nienależnego podatku. *Żadną miarą za sprawiedliwe nie może zostać uznane zróżnicowanie „podatku wynikającego z deklaracji” i „podatku wynikającego z decyzji” ze względu na możliwości w zakresie dochodzenia wierzytelności o wypłatę oprocentowania. Nie istnieje bowiem żadne uzasadnienie takiego rozróżnienia (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 32).* Kwoty niezasadnie uznane za podatek w wyniku zastosowania niekonstytucyjnego przepisu, czy to wynikające z deklaracji podatkowej, czy z decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, mają wyłącznie cechy wspólne, nie charakteryzują się żadną właściwością, różnicą uzasadniającą odmienne traktowanie (odmienną regulacją prawną). Zatem brak oprocentowania nadpłaty, wynikającej z decyzji wydanej na podstawie niekonstytucyjnego przepisu, jest niesprawiedliwym różnicowaniem podmiotów.

W ocenie Skarżącej, pozbawienie podatnika prawa *wierzytelności (prawa majątkowego) do zapłaty oprocentowania od kwot wpłaconych na poczet nienależnego podatku (określonego na podstawie niekonstytucyjnego przepisu), pozbawienie podatnika wynagrodzenia, w postaci oprocentowania nadpłaty, za szkodę poniesioną w związku z niemającym podstawy prawnej działaniem organów państwa, naruszało również zasadę proporcjonalności, gdyż nie zostały spełnione przesłanki, o których mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP do*

ograniczenia prawa do nabycia prawa majątkowego innego niż własność (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 34). Wyłączenie oprocentowania nadpłaty w przypadku, gdy została wydana decyzja określająca wysokość podatku, nie znajduje bowiem żadnego uzasadnienia w interesie publicznym. W interesie publicznym nie leży ograniczanie praw i wolności obywatelskich w sytuacji, gdy ograniczenie to pozbawiłoby odszkodowania za szkodę poniesioną w wyniku niezgodnego z prawem działania organów tegoż państwa realizujących przepisy niezgodne z Konstytucją. Działania ustawodawcy przekraczały zatem konstytucyjną dyrektywę ograniczenia praw podmiotowych konstytucyjnie chronionych w sposób proporcjonalny do zamierzonego celu. W rozważanym przypadku brak jest uzasadnienia ograniczenia praw określonych w art. 64 ust. 1 oraz art. 77 ust. 1 Konstytucji RP w postaci ochrony dobra, sytuującego się wśród praw i wartości wymienionych w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, ze względu na które można byłoby je ograniczyć (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 35).

Skarżąca zarzuciła ponadto, iż kwestionowana regulacja narusza również zasadę ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywodzoną z zasady państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji.

Zdaniem Skarżącej, z zasad tych można wywieść także zakaz czerpania przez państwo korzyści z bezprawnych działań organów tegoż państwa. *Państwo prawne to takie państwo, w którym regulacje prawne nie stanowią „zachęty” do działań bezprawnych naruszających podstawowe zasady ustrojowe. Zachętą taką stanowiłaby możliwość czasowego pozbawienia podatnika środków pieniężnych, bez żadnego wynagrodzenia, w ramach pełnionych przez organy tego państwa funkcji administracyjnych (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 36).* W państwie prawnym regulacje prawne powinny chronić obywateli przed działaniami niezgodnymi z prawem, zakazując czerpania korzyści z takich bezprawnych działań. Skarżąca wskazała, iż, w realiach sprawy, na tle której złożyła skargę konstytucyjną, brak oprocentowania odsetek za zwłokę

spowodował, że państwo czerpało korzyści z bezprawnego działania swoich organów. Podatnik, działając zgodnie z zasadą zaufania do organów państwa, dokonał bowiem zapłaty podatku w wysokości określonej w decyzji podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę. Państwo dysponowało więc kwotami podatku oraz odsetkami w wyniku wydania i wykonania decyzji administracyjnych nie mających podstawy prawnej. Na mocy przepisów O.p. kwoty te zostały co prawda zwrócone podatnikowi, *lecz temu zwrotowi nie towarzyszyła jednak wypłata „wynagrodzenia” w postaci oprocentowania nadpłaty* (tamże). W ocenie Skarżącej, brak oprocentowania nadpłaty spowodował, że państwo czerpało korzyści z bezprawnych działań swoich organów, co było możliwe w związku z brakiem oprocentowania nadpłaty powstałej w wyniku uchylenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego ze względu na stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności z ustawą zasadniczą przepisu, na podstawie którego decyzja owa została wydana.

Skarżąca podniosła ponadto zarzut naruszenia zasady poprawnej legislacji, wywodzonej z art. 2 Konstytucji, które polegać miałyby na 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* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 19).

W ocenie Skarżącej, z zasady przyzwoitej legislacji wywodzi się zasada stanowienia norm, które w jednakowy sposób regulują konsekwencje prawne zaistnienia jednolitego stanu faktycznego. Za niezgodne z tak rozumianą zasadą poprawnej legislacji Skarżąca uznała sytuację, w której, w świetle przepisów O.p., nadpłata jest oprocentowana tylko w przypadku, gdy jej wysokość wynika z deklaracji podatkowej, a podstawą powstania nadpłaty był niekonstytucyjny przepis. W ocenie Skarżącej, w świetle przepisów O.p. dotyczących nadpłaty,

podatnik, w zakresie należności wpłaconej na podstawie deklaracji podatkowej, uprawniony jest do otrzymania oprocentowania z tytułu nienależnie pobranego podatku w wysokości odsetek pobieranych od zaległości podatkowych. Tymczasem w odniesieniu do kwoty pobranej na podstawie decyzji wymiarowej podatnik na gruncie prawa podatkowego byłby całkowicie pozbawiony oprocentowania nadpłaty. Skarżąca podkreśliła, iż, gdyby uznać za dopuszczalne w takiej sytuacji dochodzenie przez podatnika oprocentowania nadpłaty w drodze postępowania cywilnego, podatnik byłby zobligowany do uruchomienia drogi postępowania sądowego w ramach procesu cywilnego i dochodzenia wyrównania szkody. Przyjęcie takiego założenia jest przyznaniem, że ustawodawca naruszył zasadę przyzwoitej legislacji, formułując normy, które obligują podatnika do stosowania dwóch dróg dochodzenia należności z tytułu nadpłaty: dla zwrotu nadpłaty właściwa byłaby droga administracyjna, a dla oprocentowania właściwa byłaby droga sądowa. Skarżąca zwróciła uwagę, iż sam fakt poniesienia szkody, w związku z pozbawieniem podatnika możliwości dysponowania środkami pieniężnymi, nie powinien budzić wątpliwości. Jednak podatnik, otrzymując oprocentowanie nadpłaty, otrzymuje je bez względu na wysokość poniesionej szkody. Z przyczyn oczywistych, wysokość szkody może być wyższa lub niższa od wysokości otrzymanego oprocentowania. W przypadku 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. Ustawodawca powinien sobie również zdawać sprawę, że skierowanie sprawy na drogę postępowania sądowego jest znacznym wydłużeniem czasu dochodzenia rekompensaty i znaczącym skomplikowaniem samej procedury w jej dochodzeniu w porównaniu z procedurą zwrotu nadpłaty oraz jej oprocentowania (na podstawie ordynacji podatkowej). Nie można również pomijać okoliczności, badając taki hipotetyczny zamiar ustawodawcy w postaci celowego rozróżnienia drogi dochodzenia oprocentowania nadpłaty, że w niniejszej sprawie nadpłata

powstała w wyniku podjętych z urzędu przez organy podatkowe działań. Działania te sprowadzały się do wszczęcia z urzędu postępowania podatkowego i zakwestionowania w wyniku tego postępowania rozliczenia podatkowego podatnika. Ostatecznie, działania te w wyniku sądowej kontroli decyzji administracyjnych okazały się działaniami pozbawionymi podstawy prawnej. Działania te spowodowały zatem powstanie nadpłaty wbrew intencji i woli podatnika i były wynikiem zastosowania przez Państwo przymusu administracyjnego. Zatem nie znajduje żadnego racjonalnego uzasadnienia sytuacja, w której podatnik byłby zmuszony do dochodzenia wysokości odszkodowania przed sądami powszechnymi, w przypadku gdy szkoda powstała w wyniku podjętych z urzędu i w ramach postępowania podatkowego bezprawnych działań Państwa. Konstytucyjne rozwiązanie takiej sytuacji to przyznanie podatnikowi rekompensaty z urzędu w postaci oprocentowania nadpłaty. Konstytucja powinna chronić także możliwość uzyskania konkretnego prawa majątkowego, jakim jest wierzytelność o oprocentowanie kwoty wpłaconej tytułem podatku. Zatem niezgodne z konstytucyjną zasadą ochrony praw majątkowych było pozbawienie podatnika możliwości uzyskania prawa majątkowego w postaci wierzytelności o oprocentowanie kwoty wpłaconego podatku na podstawie niezgodnej z prawem decyzji wymiarowej, z powodu niezgodnej z konstytucją podstawy prawnej tej decyzji. Z punktu widzenia konstytucyjnego prawa do ochrony własności i innych praw majątkowych, nie znajduje uzasadnienia rozróżnienie sytuacji, w której podatnik wpłaca podatek na podstawie niekonstytucyjnego przepisu i jeżeli wpłata ta nastąpiła dobrowolnie na podstawie deklaracji, otrzymuje oprocentowanie, a jeżeli zapłata ta nastąpiła na podstawie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, to oprocentowanie nie przysługuje.

Udział w postępowaniu zgłosił Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: Rzecznik lub RPO), który przedstawił stanowisko, 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.

W uzasadnieniu swojego stanowiska Rzecznik zwrócił uwagę, iż Skarżąca nie kwestionuje zgodności z ustawą zasadniczą pozytywnej treści zaskarżonych przepisów O.p., czyli tego, co w nich zostało unormowane, lecz to, czego w nich nie ujęto, tj. brak w tychże przepisach normy stanowiącej, że oprocentowanie nadpłaty powstałej w wyniku uchylecia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, wydanej na podstawie przepisu, którego niezgodność z Konstytucją RP stwierdził Trybunał Konstytucyjny, przysługuje od dnia zapłaty podatku do dnia zwrotu nadpłaty. W ocenie Rzecznika, zarzuty Skarżącej koncentrują się zatem wobec pominięcia legislacyjnego.

RPO wskazał, iż przepisy art. 74 i odwołującego się do niego art. 77 § 1 pkt 4, do którego z kolei odwołuje się art. 78 § 5 O.p., są jedynymi przepisami wprost regulującymi kwestię nadpłaty powstałej w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Swoim zakresem przedmiotowym obejmują jednak jedynie te przypadki, w których zobowiązanie powstało z mocy prawa, tj. w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1 O.p. W ustawie tej brak jest zaś analogicznej regulacji dotyczącej przypadków, w których zobowiązanie powstało na mocy decyzji ustalającej organu podatkowego, tj. na podstawie art. 21 § 1 pkt 2 O.p.

W konsekwencji przyjmuje się, że w tego typu sprawach zastosowanie znajdują zasady ogólne, takie jak w przypadku każdego uchylecia, zmiany lub stwierdzenia nieważności decyzji podatkowej.

Rzecznik podniósł, iż 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 O.p. – 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 O.p. W orzecznictwie sądownoadministracyjnym przyjmuje się w związku z tym, iż oprocentowanie przysługuje dopiero od dnia wydania decyzji o zmianie lub uchyleniu decyzji, w przypadku gdy organ podatkowy nie przyczynił się do powstania przesłanki zmiany lub uchylenia tej ostatniej, a nadpłata nie została zwrócona w terminie. W ocenie Rzecznika, analiza orzecznictwa sądów administracyjnych pozwala na przyjęcie, iż *w ostatnich latach ukształtowała się względnie trwała linia orzecznicza sądów administracyjnych i organów podatkowych odmawiająca wypłaty oprocentowania nadpłaty w przypadku uchylenia decyzji wymiarowej po wyroku Trybunału Konstytucyjnego* (pismo procesowe RPO z dnia 20 stycznia 2021 r., dalej; pismo procesowe Rzecznika, str. 6). RPO wskazał, iż także w piśmiennictwie dostrzeżono istotny problem konstytucyjny w obecnie istniejącym modelu nadpłaty i jej oprocentowania, w zakresie dotyczącym oprocentowania nadpłat będących skutkiem orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Zauważono bowiem w tym zakresie naruszenie konstytucyjnej zasady równości w kontekście zróżnicowania oprocentowania nadpłat podatków zapłaconych w drodze *samowymiaru* i na podstawie decyzji podatkowej.

Odnosząc się do kwestii niezgodności kwestionowanej regulacji z wzorcem z art. 77 ust. 1 Konstytucji, RPO podniósł m.in., iż, w świetle tego

wzorca, wadliwość prawa, zwana bezprawiem normatywnym, powinna wywoływać, co do zasady, odpowiedzialność odszkodowawczą. W państwie demokratycznym, opartym na zasadzie przestrzegania prawa, 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 prawnego każdej osoby, choćby nawet niezgodność ta znajdowała swoje źródło w przepisie prawa. 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 w niniejszej sprawie w skardze konstytucyjnej normy prawne – w zakresie, w jakim nie przewidują oprocentowania nadpłaty od dnia zapłaty podatku do dnia zwrotu tejże nadpłaty – mogą zostać skonfrontowane z art. 77 Konstytucji.

RPO podkreślił, iż w niniejszej sprawie szczególne znaczenie należy przypisać funkcji kompensacyjnej nadpłaty, która może być realizowana dzięki oprocentowaniu tejże nadpłaty. W ocenie Rzecznika, przy realizacji tej funkcji nie powinno mieć znaczenia, czy nienależne zobowiązanie podatkowe zostało określone w drodze tzw. samowymiaru, czy też na podstawie decyzji organu podatkowego dotyczącej tegoż zobowiązania w związku z jego nieuregulowaniem przez podatnika. *Uzależnienie przyznania podatnikowi oprocentowania od sposobu określenie wysokości podatku i pozbawienie go oprocentowania nadpłaty z uwagi na wydanie decyzji wymiarowej, jest (...) równoznaczne z pozbawieniem podatnika prawa do części odszkodowania za szkodę powstałą wskutek zapłaty podatku na mocy niekonstytucyjnego przepisu* (pismo procesowe Rzecznika, str. 12). Ustawodawca nie miał przy tym wystarczającej podstawy konstytucyjnej do przyjęcia rozwiązania, w którym dochodzenie przez podatnika pełnego odszkodowania jest możliwe wtedy, gdy podatek został określony w drodze tzw. samowymiaru. W sytuacji, gdy

oprocentowanie nadpłaty ma niwelować negatywne skutki ekonomiczne związane z brakiem możliwości dysponowania przez podatnika nienależnie wpłaconymi kwotami podatków, brak możliwości oprocentowania nadpłaconych kwot, które okazały się następnie świadczeniem nienależnym, nie spełnia dyspozycji art. 77 ust. 1 Konstytucji, nie zapewnia bowiem pełnej kompensaty doznanego przez podatnika uszczerbku majątkowego, związanego z dokonaną przez podatnika wpłatą nienależnego podatku, wraz z odsetkami.

W kontekście naruszenia przez kwestionowaną regulację przepisów art. 64 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji, Rzecznik wskazał m.in., iż 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. W momencie uznania niekonstytucyjności przepisu stanowiącego podstawę określenia nienależnego podatku nie powinien więc mieć znaczenia podział sposobu określenia wysokości zobowiązania podatkowego, tj. czy nastąpiło to poprzez samoobliczenie, czy na podstawie decyzji wymiarowej. Podstawowe znaczenie ma bowiem nienależne uiszczenie przez podatnika podatku, a nie uzasadnienie prawne, jakie stało za nim w momencie ich określania, skoro podstawa prawna tegoż podatku przestała istnieć. Według Rzecznika, ograniczenie prawa akcesoryjnego nadpłaty, jakim jest oprocentowanie, jedynie do sytuacji, gdy podatek został określony w drodze samoobliczenia, nie znajduje uzasadnienia z punktu widzenia art. 64 Konstytucji. Ograniczenie to powoduje, że podatnikowi przysługuje wierzytelność za zapłatę oprocentowania tylko w tej sytuacji, natomiast zostaje pozbawiony takiej wierzytelności, gdy nadpłata powstała w związku z uchycieniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Tymczasem obie te wierzytelności powinny podlegać takiej samej ochronie prawnej, gdyż realizują ten sam interes ekonomiczny, stają się takimi samymi prawami majątkowymi.

RPO podkreślił, iż poza zakres dopuszczalnej konstytucyjnie swobody regulacyjnej ustawodawcy w sferze prawa daninowego wykraczają rozwiązania sankcjonujące nienależne pobranie podatków lub innych danin publicznych bądź też, równoznaczne z nimi w skutkach, pominięcie legislacyjne – uniemożliwiające odzyskanie takich nienależnych podatków lub innych danin. W związku z tym, w ocenie Rzecznika, *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* (pismo procesowe Rzecznika, str. 15). RPO podniósł ponadto, iż konsekwencją kwestionowanej konstrukcji nadpłaty jest *poddanie dwóm reżimom prawnym jednolitej sytuacji* (tamże). Podatnik w zakresie należności wpłaconej na podstawie deklaracji jest bowiem uprawniony do otrzymania oprocentowania z tytułu nienależnie pobranego podatku w wysokości odsetek pobieranych od zaległości podatkowych w ramach procedury podatkowej. W odniesieniu zaś do kwoty pobranej na podstawie decyzji wymiarowej podatnik byłby 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 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 – co wiąże się ze znacznym wydłużeniem

czasu dochodzenia rekompensaty oraz skomplikowaniem samej procedury w dochodzeniu owej rekompensaty.

Rzecznik podniósł ponadto, iż kwestionowana regulacja jest niezgodna z art. 32 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji. Różnicuje bowiem 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. Zarówno podatnicy, których pierwotne zobowiązanie podatkowe zostało określone poprzez samoobliczenie, jak i podatnicy, w stosunku do których wydano decyzję określającą wysokość zobowiązania, posiadają tę samą cechę relewantną, tj. 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 jednolite traktowanie podatników poprzez uznanie istnienia nadpłaty po stronie podmiotu, który dokonał takiej zapłaty, i w konsekwencji przyznanie mu prawa ubiegania się o jej zwrot wraz z oprocentowaniem na takich samych zasadach. Ustawodawca zróżnicował jednak 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. Zwrot nadpłaty wraz z oprocentowaniem ma na celu przywrócenie stanu zgodności z prawem oraz służy naprawieniu szkody, jaką podatnik poniósł na skutek pozbawienia go środków finansowych w związku z zobowiązaniem go do zapłaty podatku. Uzależnianie rozmiaru kompensaty od sposobu określenia zobowiązania podatkowego stoi zatem w sprzeczności z celem regulacji dotyczącej oprocentowania nadpłaty. Brak jest również wartości lub dobra konstytucyjnego, któremu kwestionowane różnicowanie miałyby służyć. Przyjęte kryterium zróżnicowania nie jest ani merytorycznie uzasadnione, ani też sprawiedliwe. Nie służy bowiem realizacji takich wartości jak sprawiedliwość społeczna czy sprawiedliwość podatkowa. 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 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 ocenie RPO, za wadliwą z punktu widzenia zasady przyzwoitej legislacji oraz zasady sprawiedliwości społecznej, wynikających z art. 2 Konstytucji, należy uznać taką regulację prawną, która w sposób pozbawiony racjonalnego uzasadnienia różnicuje sytuację prawną podmiotów charakteryzujących się jednolitym stanem faktycznym. *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* (uzasadnienie pisma procesowego Rzecznika, str. 20). RPO podkreślił ponadto, iż z wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady państwa prawnego można wywieść zakaz czerpania przez państwo korzyści z bezprawnego działania organów władzy publicznej związanego ze stosowaniem bądź stanowieniem prawa. Tymczasem *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* (tamże). RPO podniósł ponadto, iż kwestionowana regulacja narusza także wyrażoną w art. 31 ust. 3 ustawy zasadniczej 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. Brak jest bowiem uzasadnienia dla ograniczenia tych praw w postaci ochrony dobra, sytuującego się wśród praw i wartości wymienionych w art. 31 ust. 3 Konstytucji.

W niniejszej sprawie jako przedmiot kontroli, w *petitum* skargi konstytucyjnej, w określonym w niej zakresie, zostały wskazane – co należy przypomnieć – przepisy art. 78 § 3 pkt 1 w zw. z art. 78 § 1 oraz 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 (Dz. U. z 2015 r., poz. 1649 ze zm.), oraz w związku z art. 78 § 4 O.p., 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 ze zm.).

Przepisy te stanowią:

Art. 77. § 1. Nadpłata podlega zwrotowi w terminie:

(...);

3) 30 dni od dnia wydania decyzji o zmianie, uchyleniu albo stwierdzeniu nieważności decyzji - jeżeli w związku z uchyleciem albo stwierdzeniem nieważności decyzji nie wystąpi obowiązek wydania nowej decyzji.

Art. 78. § 1. Nadpłaty podlegają oprocentowaniu w wysokości równej wysokości odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 56 § 1, pobieranych od zaległości podatkowych.

(...);

§ 3. Oprocentowanie przysługuje:

1) 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 uchylecia decyzji, a nadpłata nie została zwrócona w terminie - od dnia wydania decyzji o zmianie lub uchyleciu decyzji;

(...);

§ 4. *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.*

Przepis art. 56 § 1 O.p., do którego odwołuje się przepis art. 78 § 1 O.p., stanowi:

Art. 56. § 1. Stawka odsetek za zwłokę jest równa sumie 200% podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, ustalonej zgodnie z przepisami o Narodowym Banku Polskim, i 2%, z tym że stawka ta nie może być niższa niż 8%.

W niniejszej sprawie rozważyć należy kwestię dopuszczalności merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej przez Trybunał Konstytucyjny.

Trybunał Konstytucyjny na każdym etapie postępowania obowiązany jest bowiem do badania, czy nie zachodzi ujemna przesłanka proceduralna do wydania wyroku, skutkująca obligatoryjnym umorzeniem tego postępowania. Trybunału Konstytucyjnego rozpoznającego sprawę *in merito* nie wiąże stanowisko zajęte na etapie kontroli wstępnej w postanowieniu o przekazaniu skargi konstytucyjnej do rozpoznania merytorycznego lub postanowieniu o uwzględnieniu zażalenia skarżącego na postanowienie o odmowie nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej. Z uwagi na to, że przepisy nie określają terminu wyłączającego możliwość badania dopuszczalności skargi konstytucyjnej, wymóg badania ujemnych przesłanek wydania orzeczenia, pociągających za sobą obligatoryjne umorzenie postępowania, jest aktualny przez cały czas rozpoznania tej skargi (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 14 listopada 2007 r., sygn. SK 53/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 139; 5 lipca 2017 r., sygn. SK 8/16, OTK ZU z 2017 r., seria

A, poz. 54; 18 grudnia 2018 r., sygn. SK 25/18, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 82; 20 lutego 2019 r., sygn. SK 30/17, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 8; 16 lipca 2020 r., sygn. SK 15/18, OTK ZU z 2020 r., seria A, poz. 29; 30 marca 2022 r., sygn. SK 71/21, OTK ZU z 2022 r., seria A, poz. 27).

Podnieść należy, iż przyjęty w art. 79 ust. 1 Konstytucji model skargi konstytucyjnej przesądza, że ma ona charakter konkretny i służy przede wszystkim jako środek ochrony wolności i praw podmiotu wnoszącego tę skargę. To znaczy, że przesłanką dopuszczalności złożenia skargi konstytucyjnej nie jest każde naruszenie Konstytucji, ale tylko takie, które dotyka konstytucyjnych praw i wolności, będących źródłem przysługujących podmiotowi skarżącemu praw podmiotowych. Rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego, zainicjowane skargą konstytucyjną, choć wywiera skutki *erga omnes*, to w szczególności dotyczy podmiotu, który postępowanie zainicjował. Oznacza to, że w jego sprawie musi dojść, w przypadku zasadnego i skutecznego podważenia kwestionowanego przepisu, do faktycznej ochrony konstytucyjnych praw lub wolności, jak stanowi art. 79 ust. 1 Konstytucji. U materialnych podstaw modelu skargi konstytucyjnej leży bowiem osobisty interes prawny, a nie interes obiektywny – jak w modelu skargi powszechnej. Uznanie zaskarżonego przepisu za niekonstytucyjny – skutek orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego – ma prowadzić do wyeliminowania tego przepisu z systemu prawa, a ponowne rozpoznanie przez odpowiednie organy sprawy, w związku z którą wniesiono skargę konstytucyjną, do usunięcia istniejącego naruszenia konstytucyjnych praw lub wolności podmiotu wnoszącego skargę konstytucyjną. Konieczną przesłanką rozpoznania skargi konstytucyjnej jest zatem uzależnienie – w konkretnym wypadku – sytuacji podmiotu skarżącego od orzeczenia Trybunału co do zgodności z Konstytucją kwestionowanego przepisu. Innymi słowy, konieczne jest, aby uwzględnienie przez Trybunał Konstytucyjny skargi konstytucyjnej i uznanie, że kwestionowany przepis jest niezgodny ze wskazanymi w niej wzorcami kontroli konstytucyjnej, zmieniło sytuację prawną podmiotu

wnoszącego tę skargę. Podmiot skarżący, co należy ponownie podkreślić, nie występuje ze skargą konstytucyjną w celu obrony interesu publicznego, lecz ze względu na własny interes prywatny – licząc na to, że ewentualny sukces, tj. uwzględnienie przez Trybunał Konstytucyjny zarzutów podniesionych w tejże skardze, przełoży się następnie na możliwość wyeliminowania z obrotu prawnego orzeczenia (innego rozstrzygnięcia), które podmiot skarżący uznaje za oparte na przepisie niezgodnym z Konstytucją. Trybunał Konstytucyjny każdorazowo powinien zatem rozważyć, czy uwzględnienie skargi konstytucyjnej zapewni ochronę konstytucyjnie gwarantowanych praw lub wolności podmiotu wnoszącego skargę konstytucyjną. Jeżeli w wyniku dokonanej analizy Trybunał Konstytucyjny dojdzie do wniosku, że tak się nie stanie, zobowiązany jest do umorzenia postępowania z uwagi na niedopuszczalność skargi konstytucyjnej (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 2 kwietnia 2003 r., sygn. Ts 193/02, OTK ZU nr 2/B/2003, poz. 145; 10 czerwca 2006 r., sygn. SK 10/06, OTK ZU nr 8/A/2006, poz. 117; 21 września 2006 r., sygn. SK 10/06, OTK ZU nr 8/A/2006, poz. 117; 13 listopada 2007 r., sygn. SK 40/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 137; 28 lutego 2012 r., sygn. SK 32/10, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 21; 18 czerwca 2013 r., sygn. SK 1/12, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 75; 11 stycznia 2018 r., sygn. Ts 137/17, OTK ZU z 2018 r., seria B, poz. 33; 9 stycznia 2019 r., sygn. Ts 125/17, OTK ZU z 2019 r., seria B, poz. 57; 26 sierpnia 2020 r., sygn. SK 44/20, OTK ZU z 2020 r., seria A, poz. 44; 28 czerwca 2022 r., sygn. SK 2/21, OTK ZU z 2022 r., seria A, poz. 44 oraz J. Trzcíński, M. Wiącek, komentarz do art. 79, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II*, L.Garlicki (red.), M. Zubik (red.), 2016 r., Wydawnictwo Sejmowe 2016 r., Lex/el).

W tym kontekście zauważyć należy, iż w niniejszej sprawie z treści skargi konstytucyjnej wynika, że Skarżąca sformułowała zarzut pominięcia ustawodawczego polegającego na braku w przepisach O.p. uregulowania przewidującego oprocentowanie nadpłaty, powstałej w wyniku uchylecia decyzji

określającej wysokość zobowiązania podatkowego ze względu na wydanie tejże decyzji na podstawie przepisu, którego niezgodność z Konstytucją stwierdził następnie Trybunał Konstytucyjny, od dnia zapłaty podatku do dnia zwrotu nadpłaty. Nie kwestionuje zatem zgodności z Konstytucją pozytywnej treści przepisów O.p. wskazanych w *petitum* skargi konstytucyjnej, czyli tego, co w nich zostało unormowane, lecz to, czego w nich nie ujęto, tj. brak w tychże przepisach normy prawa materialnego stanowiącej, że oprocentowanie nadpłaty powstałej w wyniku uchylecia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, wydanej na podstawie przepisu, którego niezgodność z ustawą zasadniczą stwierdził następnie Trybunał Konstytucyjny, przysługuje podatnikowi od dnia zapłaty podatku do dnia zwrotu tejże nadpłaty (*vide* – cytowane wcześniej fragmenty ze str. 15 i 16 skargi konstytucyjnej). Zasadnie zwrócił na to uwagę RPO w uzasadnieniu swojego stanowiska.

W związku z tym podnieść trzeba, iż, ze względu na wskazany sposób określenia przez Skarżącą w niniejszej sprawie w skardze konstytucyjnej przedmiotu kontroli, skutkiem ewentualnego orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego o niekonstytucyjności przepisów art. 78 § 3 pkt 1 w zw. z art. 78 § 1 oraz art. 77 § 1 pkt 3 O.p w zw. z art. 78 § 4 O.p., w zakresie, w jakim pomijają one określone unormowanie, nie byłaby utrata mocy obowiązującej tychże przepisów. Trybunał Konstytucyjny nie orzekałby bowiem o tym, co w przepisach tych jest uregulowane, ale o treści normatywnej, której w nich brakuje.

W niniejszej sprawie istota ochrony praw konstytucyjnych Skarżącej sprowadza się do możliwości wznowienia postępowania w sprawie odmowy wypłaty oprocentowania z tytułu nadpłaty podatku dochodowego od osób prawnych i doprowadzenia w tym wznowionym postępowaniu do wydania nowego rozstrzygnięcia czyniącego zadość żądaniom Skarżącej w tym zakresie. Udzielenie Skarżącej pełnej i bezpośredniej ochrony Jej praw konstytucyjnych, umożliwiającej pomyślne zakończenie sprawy, w związku z którą sformułowała

skargę konstytucyjną, byłoby więc możliwe w sytuacji, w której organ orzekający we wznowionym postępowaniu (art. 190 ust. 4 Konstytucji) niejako odnalazłby w obowiązujących przepisach podstawę prawną do uwzględnienia wniosku Skarżącej o wypłatę oprocentowania z tytułu nadpłaty podatku dochodowego od osób prawnych – za okres od zapłaty podatku do zwrotu tejże nadpłaty. Nie wydaje się, aby, w realiach niniejszej sprawy, taką podstawę prawną mógł samoistnie stworzyć wyrok Trybunału Konstytucyjnego stwierdzający zarzucane pominięcie ustawodawcze polegające na niewprowadzeniu przez ustawodawcę w O.p. unormowania prawnego przewidującego oprocentowanie nadpłaty powstałej w wyniku uchylecia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, wydanej na podstawie przepisu, którego niezgodność z Konstytucją stwierdził następnie Trybunał Konstytucyjny, za okres od dnia uiszczenia tegoż zobowiązania do dnia zwrotu przedmiotowej nadpłaty. Ewentualne uznanie przez Trybunał Konstytucyjny, stosownie do treści skargi konstytucyjnej, niekonstytucyjności zakwestionowanych przepisów O.p. w zakresie braku wskazanego unormowania nie powinno być więc traktowane jako równoznaczne z wprowadzeniem do O.p. przepisu, dającego podstawę do uzyskania przez podatnika wypłaty oprocentowania nadpłaty. W realiach niniejszej sprawy wyrok taki nie wywołałby więc samoistnie żadnych skutków prawotwórczych, polegających na ustanowieniu nowej normy prawnej, pozwalającej na uczynienie zadość żądaniu Skarżącej dotyczącemu wypłacenia Jej oprocentowania nadpłaty. Wydanie takiego orzeczenia byłoby natomiast, adresowanym do ustawodawcy, potwierdzeniem – wynikającego z ustawy zasadniczej – obowiązku ustanowienia pozytywnych regulacji prawnych dających podstawę do oprocentowania, od dnia zapłaty podatku do dnia zwrotu nadpłaty, 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.

Tego rodzaju orzeczenie, samo w sobie, nie mogłoby jednak – co należy ponownie podkreślić – stanowić uzupełnienia istniejącego stanu prawnego o wskazane unormowanie. Innymi słowy, nawet gdyby doszło do uwzględnienia postulatów Skarżącej i zostałyby wydany korzystny dla Niej wyrok Trybunału Konstytucyjnego, nie znalazłoby to przełożenia na Jej sytuację prawną w zakresie uzyskania prawa do oprocentowania nadpłaty od dnia zapłaty podatku do dnia zwrotu tejże nadpłaty. Ewentualne pozytywne dla Skarżącej rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego, tj. wydanie wyroku stwierdzającego niezgodność z Konstytucją zarzucanego pominięcia ustawodawczego, samoistnie nie wpłynęłoby zatem na uzyskanie przez Skarżącą w postępowaniu sądowoadministracyjnym rozstrzygnięcia przyznającego Jej żądane oprocentowanie nadpłaty – wobec braku obowiązującej pozytywnej regulacji materialnoprawnej stanowiącej podstawę uwzględnienia takiego wniosku. Aby Skarżąca zrealizowała swoje prawa, konieczna byłaby bowiem interwencja ustawodawcy, polegająca na wprowadzeniu do porządku prawnego takiej regulacji. W tym kontekście podkreślić trzeba, iż sądy administracyjne, podobnie jak i organy podatkowe, zobowiązane są do działania na podstawie przepisów prawa, także w postępowaniach wznowionych na wniosek strony ze względu na zaistnienie sytuacji, o której mowa w art. 190 ust. 4 Konstytucji. Nie będą więc miały podstawy do uwzględnienia wniosku Skarżącej o wypłatę oprocentowania z tytułu nadpłaty.

Zasadą jest bowiem, iż oprocentowanie nadpłaty powstałej w wyniku zapłacenia przez podatnika podatku, który okazał się być nienależny, wymaga istnienia szczególnej podstawy prawnej jasno i wyraźnie wynikającej z konkretnego przepisu ustawy (*vide* – wyrok NSA z dnia 18 listopada 2016 r., sygn. I GSK 1074/16, LEX nr 2169677).

Reasumując, ewentualny wyrok Trybunału Konstytucyjnego stwierdzający zaistnienie zarzucanego przez Skarżącą pominięcia ustawodawczego nie będzie miał samoistnego, bezpośredniego wpływu na

rozstrzygnięcie w przedmiocie uzyskania przez Skarżącą wypłaty oprocentowania z tytułu nadpłaty podatku dochodowego za 1999 r.

W związku z tym postępowanie w niniejszej sprawie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Niezależnie od powyższego, w kontekście dopuszczalności merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej w niniejszej sprawie, wskazać należy, iż w orzecznictwie sądowoadministracyjnym ukształtowała się względnie trwała linia, zgodnie z którą podatnikowi nie przysługuje, za okres od wpłacenia podatku do zwrotu nadpłaty, oprocentowanie tej nadpłaty powstałej w wyniku uchylecia decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe (tj. wydanej na podstawie art. 21 § 1 pkt 2 O.p.) w następstwie stwierdzenia przez Trybunał Konstytucyjny niekonstytucyjności przepisu, na podstawie którego decyzja owa została wydana – jeżeli nadpłata została zwrócona w terminie. Przysługuje zaś podatnikowi 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 ustawowym terminie.

Uzasadniając takie stanowisko, sądy administracyjne podnoszą, m.in., iż przepisy art. 74 i odwołującego się do niego art. 77 § 1 pkt 4, do którego z kolei odwołuje się art. 78 § 5 O.p., są jedynymi przepisami tej ustawy, które wprost regulują kwestię nadpłaty powstałej w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. 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 O.p. W przepisach O.p. brak jest natomiast analogicznej regulacji dotyczącej przypadków, w których zobowiązanie powstało na mocy decyzji ustalającej organu podatkowego, tj. w trybie określonym

w art. 21 § 1 pkt 2 tej ustawy. Podkreśla się przy tym, iż w przypadkach, gdy zobowiązanie podatkowe powstało na podstawie decyzji ustalającej organu podatkowego (art. 21 § 1 pkt 2 O.p.), nie znajdzie zastosowania art. 78 § 5 O.p., regulujący kwestię nadpłaty związanej z orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego – ze względu na zawartą w nim treść odesłania wewnątrzsystemowego. Przepis art. 78 § 5 O.p. odwołuje się bowiem do art. 77 § 1 pkt 4 O.p., który z kolei odwołuje się do art. 74 tej ustawy. Przepisy art. 74 oraz art. 77 § 1 pkt 4 O.p. znajdują zaś zastosowanie wyłącznie w tych przypadkach, w których zobowiązanie podatkowe powstało z mocy prawa, tj. na podstawie art. 21 § 1 pkt 1 O.p. W konsekwencji przyjmuje się, iż w tych przypadkach, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób określony w art. 21 § 1 pkt 2 O.p., do oprocentowania nadpłaty zastosowanie znajdują zasady ogólne, takie jak w przypadku każdego uchylecia, zmiany lub stwierdzenia nieważności decyzji. Na podstawie art. 78 § 3 pkt 1 i § 4 O.p. – co do zasady – oprocentowanie przysługuje przy tym 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 stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r. określony w art. 78 § 3 pkt 2 O.p., zaś w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2016 r. – określony w przepisie art. 78 § 3 pkt 1 O.p. po słowach *powstania nadpłaty*. Zgodnie z uregulowaniem zawierającym ten wyjątek, oprocentowanie nadpłaty przysługuje dopiero od dnia wydania decyzji o zmianie lub uchyleniu decyzji, w przypadku gdy organ podatkowy nie przyczynił się do powstania przesłanki zmiany lub uchylenia tej ostatniej, a nadpłata nie została zwrócona w terminie. W przypadku więc zwrotu nadpłaty w terminie określonym w ustawie podatkowej, podatnikowi w ogóle nie przysługuje oprocentowanie nadpłaty. Prawidłowa wykładnia literalna i systemowa przepisów art. 78 § 3 pkt 2 w zw. z art. 78 § 3 pkt 1 O.p. (w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r.) bądź art. 78 § 3 pkt 1 O.p. (w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1

stycznia 2016 r.) pozwala na przyjęcie, że, w przypadku nadpłaty powstałej w wyniku uchylecia decyzji ostatecznej ustalającej zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2 O.p., wydanej na podstawie przepisu ustawy podatkowej uznanego następnie przez Trybunał Konstytucyjny za niezgodny z ustawą zasadniczą, oprocentowanie tej nadpłaty:

- przysługuje podatnikowi od dnia powstania nadpłaty do dnia jej zwrotu, jeśli organ przyczynił się do powstania przesłanki zmiany lub uchylecia decyzji w wyniku wznowienia postępowania, a nadpłata nie została zwrócona w terminie;
- przysługuje podatnikowi 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 ustawowym terminie;
- nie przysługuje w przypadku zwrotu nadpłaty w terminie.

W orzecznictwie sądownoadministracyjnym przyjmuje się przy tym, iż uchylene przez Trybunał Konstytucyjny przepisu prawa, który korzystał z domniemania konstytucyjności i był stosowany przez organy podatkowe, nie może być oceniane jako okoliczność, do której – w rozumieniu art. 78 § 3 pkt 1 O.p. (w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2016 r.) albo art. 78 § 3 pkt 2 O.p. (w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r.) – przyczynił się organ podatkowy. Przyczynienia się nie ma, jeśli organ podatkowy orzekał na podstawie obowiązujących w przeszłości przepisów prawa materialnego, które korzystały wówczas z domniemania zgodności z ustawą zasadniczą. Późniejsze stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności z ustawą zasadniczą przepisu, na podstawie którego organ podatkowy oparł wydanie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego powstałego z mocy prawa bądź decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe, nie może być oceniane jako okoliczność w jakimkolwiek zakresie zależna od organu w dacie wydania tejże decyzji (*vide* – wyroki NSA z dnia: 25 marca 2015 r., sygn. II FSK 3963/14; 15 marca 2016 r., sygn. II FSK 3467/15; 29 września 2016 r., sygn. II

FSK 2748/14 i sygn. II FSK 2749/14, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; 26 maja 2017 r., sygn. II FSK 380/17, LEX nr 2305073; 4 sierpnia 2017 r., sygn. II FSK 909/17, LEX nr 2349750; 20 września 2017 r., sygn. II FSK 2252/15 i sygn. II FSK 2251/15; 25 czerwca 2019 r., sygn. II FSK 2386/17, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

Jak wskazał NSA w wyroku z dnia 26 maja 2017 r., sygn. II FSK 380/17, *na podstawie art. 78 § 3 pkt 1 i § 4 O.p. - 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 O.p. (w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r., przyp. własny). W myśl tego przepisu oprocentowanie przysługuje dopiero od dnia wydania decyzji o zmianie lub uchyleniu decyzji, w przypadku gdy organ podatkowy nie przyczynił się do powstania przesłanki zmiany lub uchylenia tej ostatniej, a nadpłata nie została zwrócona w terminie. W przypadku terminowego zwrotu, oprocentowanie więc nie przysługuje w ogóle. W analizowanym przypadku nie znajdzie zastosowania art. 78 § 5 O.p., regulujący kwestię nadpłaty związanej z orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego, a to ze względu na treść odesłania wewnątrzsystemowego zawartego w tym przepisie prawa. Odwołuje się bowiem do art. 77 § 1 pkt 4 O.p., który z kolei odwołuje się do art. 74 O.p. Wykładnia systemowa tych przepisów Ordynacji podatkowej, powiązanych w łańcuch odesłań normatywnych, prowadzi do konkluzji, że zakresy przedmiotowe art. 77 § 1 pkt 4 O.p oraz art. 78 § 5 tej ustawy są determinowane przez zakres przedmiotowy art. 74 o.p. 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 O.p. Nie mają one zastosowania do przypadków, w których zobowiązanie podatkowe powstało (...) na podstawie decyzji ustalającej organu podatkowego (art. 21 § 1 pkt 2 O.p.). Nadpłaty powstałe w podatkach powstających na skutek doręczenia decyzji (art. 21 § 1*

pkt 2 w związku z art. 77 § 1 pkt 1 lit. a) oraz art. 78 § 1 i 3 pkt 1 i 2 O.p.) podlegają oprocentowaniu wówczas, gdy decyzja ustalająca została uchylona, zmieniona lub stwierdzono jej nieważność. Do dnia wyeliminowania z obrotu decyzji ustalającej taki podatek - nie ma formalnie nadpłaty, a przez to nie może ona być zwrócona (op. cit.).

Jak wskazał zaś NSA w uzasadnieniu wyroku z dnia 25 marca 2015 r., sygn. II FSK 3963/14, *[n]adpłaty powstałe w podatkach powstających na skutek doręczenia decyzji (art. 21 § 1 pkt 2) w związku z art. 77 § 1 pkt 1 lit. a/ oraz art. 78 § 1 i 3 pkt 1 i 2 o.p.) podlegają oprocentowaniu wówczas, gdy decyzja ustalająca została uchylona, zmieniona lub stwierdzono jej nieważność. Do dnia wyeliminowania z obrotu decyzji ustalającej taki podatek – nie ma formalnie nadpłaty, a przez to nie może ona być zwrócona. Obowiązuje bowiem decyzja organu podatkowego ustalająca kwotę podatku. W sytuacji gdy podatnik kwestionuje zasadność wymiaru lub jego wysokość, ma możliwość w odwołaniu, a wówczas, gdy decyzja stała się ostateczna - w trybach nadzwyczajnych wzruszenia decyzji, doprowadzić do jej uchylecia, zmiany lub stwierdzenia nieważności. Dopiero z tym dniem uzyskuje on prawo do zwrotu nadpłaty, ponieważ nie ma już decyzji ustalającej, która zobowiązywała go do uiszczenia podatku. Wpłata dokonana na podstawie decyzji, która została wyeliminowana jest nadpłatą i podlega co do zasady zwrotowi łącznie z oprocentowaniem, poczynając od dnia dokonania wpłaty (art. 73 § 1 pkt 1 o.p.) [op. cit.].*

Zauważyć przy tym trzeba, iż wskazana linia orzecznicza ukształtowała się w odniesieniu do przypadków oprocentowania nadpłaty powstałej w wyniku uchylecia decyzji wydanej na podstawie art. 21 § 1 pkt 2 O.p. Na marginesie jedynie wskazać należy, iż takich przypadków dotyczą przytoczone w skardze konstytucyjnej i piśmie Rzecznika orzeczenia NSA (poza wyrokiem tegoż Sądu, w związku z którym w niniejszej sprawie skierowano skargę konstytucyjną)

Zgodnie z art. 21 § 1 pkt 2 O.p., zobowiązanie podatkowe *powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego*

zobowiązania. Decyzja ta ma zatem charakter konstytutywny i stanowi źródło powstania zobowiązania podatkowego.

W piśmiennictwie podnosi się, iż prezentowane przez sądy administracyjne stanowisko, zgodnie z którym nadpłaty powstałe w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego nie podlegają oprocentowaniu, gdyż organ podatkowy nie przyczynił się do powstania przesłanki uchylenia decyzji, początkowo odnosiło się tylko do decyzji ustalających wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu nieujawnionych źródeł dochodu (tj. powstałego w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 2 O.p.). Stanowisko to zostało, niejako w sposób automatyczny, przeniesione także na sprawy dotyczące oprocentowania nadpłaty powstałej w wyniku uchylenia decyzji określających wysokość innych zobowiązań podatkowych, w tym wydanych na podstawie art. 21 § 3 O.p. decyzji określających wysokość zobowiązań podatkowych powstałych w sposób określony w art. 21 § 1 pkt 1 O.p., tj. z mocy prawa (*vide* – I. Krawczyk, A. Krzywoń, *Oprocentowanie nadpłaty podatku jako konsekwencja orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego*, *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego* nr 3(78)/2018, str. 63).

Przejawem takiego mechanizmu jest wyrok WSA w G z dnia stycznia 2018 r., sygn. I , oraz utrzymujący go w mocy wyrok NSA z dnia listopada 2019 r., sygn. (Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych), w związku z którym Skarżąca skierowała w niniejszej sprawie skargę konstytucyjną.

Wyrok NSA z dnia listopada 2019 r. dotyczył, co należy ponownie podkreślić, rozstrzygnięcia w przedmiocie odmowy wypłaty oprocentowania z tytułu nadpłaty podatku dochodowego za 1999 r. W świetle regulacji zawartych w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (aktualny tekst jednolity: Dz.U. z 2021 r., poz. 1800) zobowiązanie podatkowe w tym podatku powstaje z mocy prawa, tj. w sposób określony w art. 21 § 1 pkt 1 O.p.

Podstawą rozstrzygnięcia zawartego w tymże wyroku było przyjęcie przez NSA – jak już wskazano – że podatnikowi nie przysługuje oprocentowanie nadpłaty od dnia zapłacenia podatku do zwrotu tejże nadpłaty, jeżeli powstała ona w wyniku uchylecia, wydanej na podstawie art. 21 § 3 O.p., decyzji określającej zobowiązanie podatkowe powstałe w sposób określony w art. 21 § 1 pkt 1 tej ustawy (tj. z mocy prawa), która to decyzja została wydana na podstawie przepisu, którego niekonstytucyjność stwierdził Trybunał Konstytucyjny – gdyż przepisy art. 74, art. 77 § 1 pkt 4 i art. 78 § 5 O.p. nie mają zastosowania do przypadków, w których doszło do wydania przez organ podatkowy tego rodzaju decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Ma zatem wówczas zastosowanie przepis art. 78 § 3 pkt 1 O.p., zgodnie z którym oprocentowanie nadpłaty nie przysługuje, gdy została ona zwrócona w terminie lub organ nie przyczynił się do powstania tejże nadpłaty.

W związku z tym zauważyć trzeba, iż, zgodnie z art. 21 § 1 pkt 1 O.p., zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem *zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania.*

Zobowiązanie to powstaje zatem na skutek zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania z mocy prawa

Jedyną przesłanką decydującą o powstaniu zobowiązania w sposób określony art. 21 § 1 pkt 1 O.p. jest zaistnienie stanu faktycznego, z którym określona ustawa podatkowa (w niniejszej sprawie – u.p.d.o.p.) łączy powstanie zobowiązania podatkowego. Podkreślić w szczególności trzeba, iż zaistnienie tego zdarzenia powoduje przy tym automatyczne powstanie zobowiązania podatkowego w prawidłowej (rzeczywistej) wysokości, gdyż z mocy prawa określone są wszystkie elementy tegoż zobowiązania.

W przypadku zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 1 O.p., podatnik jest zobowiązany do samodzielnego obliczenia kwoty podatku, co określane jest mianem samoobliczenia (*vide* – E. Etel, komentarz do art. 21, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, 2019 r., LEX/el).

Zgodnie z art. 21 § 3 O.p., [j]eżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, albo powstałego zobowiązania nie wykazano, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego.

Podnieść trzeba, iż wydanie decyzji na podstawie tegoż przepisu oznacza jedynie, że organ podatkowy zakwestionował prawidłowość samoobliczenia podatku dokonanego przez podatnika i – w ramach przysługujących temu organowi uprawnień – określił wysokość zobowiązania podatkowego powstałego z mocy prawa, zgodnie z dyspozycją przepisu, który ma zastosowanie z woli ustawodawcy w określonym stanie faktycznym.

Decyzja taka ma zatem charakter deklaratoryjny, ponieważ określa się w niej wysokość zobowiązania, które powstało wcześniej, z mocy prawa (*vide* – E. Etel, komentarz do art. 21, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany, op. cit.*). Nie tworzy nowego zobowiązania podatkowego, a jedynie – co należy po raz kolejny podkreślić – określa prawidłową wysokość już istniejącego zobowiązania podatkowego (powstałego z mocy prawa na skutek zaistnienia określonego zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie zobowiązania), które podatnik jest obowiązany wykonać (*vide* – wyroki NSA z dnia 25 czerwca 2020 r., sygn. II FSK 765/20 i z dnia 29 czerwca 2021 r., sygn. III FSK 41/21 oraz wyrok WSA w Olsztynie z dnia 13 stycznia 2022 r., sygn. I SA/Ol 748/21, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych). Innymi słowy, wydanie przez organ podatkowy, na podstawie art. 21 § 3 O.p., decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego nie pozbawia tegoż zobowiązania podatkowego charakteru zobowiązania powstałego z mocy prawa, tj. w sposób określony w art. 21 § 1 pkt 1 O.p.

W tym kontekście zauważyć należy, iż, zgodnie z art. 74 O.p., [j]eżeli nadpłata powstała w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub

orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, a podatnik, którego zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1:

1) złożył jedną z deklaracji, o których mowa w art. 73 § 2, lub inną deklarację, z której wynika wysokość zobowiązania podatkowego - wysokość nadpłaty określa podatnik we wniosku o jej zwrot, składając równocześnie skorygowaną deklarację;

2) został rozliczony przez płatnika - wysokość nadpłaty określa podatnik we wniosku o jej zwrot, składając równocześnie zeznanie (deklarację), o którym mowa w art. 73 § 2 pkt 1;

3) nie był obowiązany do składania deklaracji - wysokość nadpłaty określa podatnik we wniosku o jej zwrot.

Przepis art. 78 § 5 O.p. stanowi:

Art. 78. (...);

§ 5. W przypadkach przewidzianych w art. 77 § 1 pkt 4 i 4a oprocentowanie przysługuje za okres:

1) od dnia powstania nadpłaty do dnia jej zwrotu - pod warunkiem złożenia przez podatnika wniosku o zwrot nadpłaty przed terminem albo w terminie 30 dni od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej lub od dnia, w którym uchylono lub zmieniono w całości lub w części akt normatywny;

2) od dnia powstania nadpłaty do 30 dnia od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej lub od dnia, w którym uchylono lub zmieniono w całości lub w części akt normatywny - jeżeli wniosek o zwrot nadpłaty został złożony po upływie 30 dni od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku

Urzędowym Unii Europejskiej lub od dnia, w którym uchylono lub zmieniono w całości lub w części ten akt.

Przepisy art. 77 § 1 pkt 4 i 4a O.p. stanowią:

Art. 77. § 1. Nadpłata podlega zwrotowi w terminie:

(...);

4) 30 dni od dnia złożenia wniosku, o którym mowa w art. 74;

4a) 30 dni od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej lub od dnia, w którym uchylono lub zmieniono w całości lub w części akt normatywny, jeżeli wniosek, o którym mowa w art. 74, został złożony przed terminem wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej.

Z treści art. 74 O.p. wynika jednoznacznie, iż przepis ten dotyczy podatnika, którego zobowiązanie powstało w sposób określony w art. 21 § 1 pkt 1 O.p., tj. z mocy prawa.

Jak już wskazano, wydanie, na podstawie art. 21 § 3 O.p., decyzji określającej rzeczywistą wysokość zobowiązania podatkowego ma jedynie charakter deklaracyjny. Wydanie przedmiotowej decyzji nie pozbawia więc zobowiązania podatkowego, którego ta decyzja dotyczy, cech zobowiązania powstałego w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1 O.p. W szczególności podkreślić trzeba, iż źródłem powstania tegoż zobowiązania nie jest decyzja, o której mowa w art. 21 § 3 O.p. W związku z tym, w świetle literalnego brzmienia art. 74 O.p., przepis ten dotyczy także podatników, co do których wydana została przez organ podatkowy decyzja, o której mowa w art. 21 § 3 O.p., tj. tzw. decyzja określająca.

Podnieść w tym kontekście trzeba, iż w piśmiennictwie prezentowany jest pogląd, zgodnie z którym w przypadku uchylecia tzw. decyzji określającej, o której mowa w art. 21 § 3 O.p., wydanej na podstawie przepisu uznanego przez

Trybunał Konstytucyjny za niezgodny z ustawą zasadniczą, zmianie podlega jedynie wysokość zobowiązania podatkowego, które *ab inito* powstało z mocy prawa, tj. w sposób określony w art. 21 § 1 pkt 1 tej ustawy – w związku z czym do oprocentowania nadpłaty powstałej w następstwie owego stwierdzenia niekonstytucyjności zastosowanie znajdują przepisy art. 74, art. 77 § 1 pkt 4 i art. 78 § 5 O.p. Oprocentowanie nadpłaty przysługuje więc wtedy za okresy wskazane w przepisie art. 78 § 5 O.p., tj. od dnia powstania nadpłaty do dnia jej zwrotu (w warunkach określonych w pkt 1 tegoż artykułu) albo od dnia powstania nadpłaty do 30 dnia od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego (w sytuacji określonej w pkt 2 tegoż artykułu). Innymi słowy, wskazywano, że istnieją podstawy do przyjęcia, iż przepis art. 74 oraz odwołujący się do niego przepis art. 77 § 1 pkt 4, do którego z kolei odwołuje się przepis art. 78 § 5 O.p., obejmują swoim zakresem przedmiotowym także przypadek, w którym podatnik dokonał samoobliczenia podatku powstałego z mocy prawa, tj. na podstawie art. 21 § 1 pkt 1 O.p., pomimo tego że w odniesieniu do tegoż podatnika została wydana przez organ podatkowy decyzja określająca na podstawie art. 21 § 3 O.p. Warto zauważyć, iż omawiany pogląd wyrażony został na tle dostrzeżonego – w przypadkach powstania nadpłaty w wyniku uchylenia decyzji podatkowej wydanej na podstawie przepisu, którego niekonstytucyjność stwierdził następnie Trybunał Konstytucyjny – zróżnicowania w zakresie oprocentowania nadpłaty sytuacji podatników, względem których stwierdzono nadpłatę w podatku powstałym w sposób określony w art. 21 § 1 pkt 1, a jego wysokość określono decyzją wydaną w trybie art. 21 § 3 O.p., w stosunku do podatników, względem których stwierdzono nadpłatę w podatku powstałym w sposób określony w art. 21 § 1 pkt 2 O.p. (tj. poprzez doręczenie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe). Podnoszono, iż, w odniesieniu do tej drugiej grupy podatników, w przypadku uchylenia decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe (art. 21 § 1 pkt 2 O.p.), mającej charakter konstytutywny, nie można stosować art. 74, a w konsekwencji art. 77 § 1 pkt 4

i art. 78 § 5 O.p. – w związku z czym mają zastosowanie art. 74a, art. 77 § 1 pkt 1 oraz art. 78 § 3 tej ustawy, co wyłącza oprocentowanie nadpłaty, jeżeli zostanie ona zwrócona w terminie (*vide* – S. Bogucki, M. Romanowicz, *Problem oprocentowania nadpłaty powstałej w wyniku uchylecia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego po orzeczeniu niekonstytucyjności*, Przegląd Prawa Publicznego, nr 11 z 2015 r., str. 56). Na publikację tę powołał się w niniejszej sprawie w swoim piśmie RPO

Dodać należy, iż pogląd dotyczący zastosowania przepisów art. 74, art. 77 § 1 pkt 4 i art. 78 § 5 O.p. w stosunku do oprocentowania nadpłaty powstałej w przypadku uchylecia decyzji, o której mowa w art. 21 § 3 O.p., wydanej na podstawie przepisu uznanego następnie przez Trybunał Konstytucyjny za niezgodny z ustawą zasadniczą, zachowuje swoją aktualność pomimo późniejszej nowelizacji przepisów O.p. dotyczących oprocentowania nadpłaty, wprowadzonej, z dniem 1 stycznia 2016 r., ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U., poz. 1649, dalej: ustawa zmieniająca). Nowelizacja ta nie spowodowała bowiem w istocie zmian w zakresie zasad oprocentowania w przypadku nadpłaty wynikającej z uchylecia decyzji organu podatkowego. Przepis art. 78 § 3 pkt 1 O.p. w brzmieniu nadanym mu ustawą zmieniającą, w istocie odpowiada więc przepisowi art. 78 § 3 pkt 2 O.p. w jego brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r. Jego sens sprowadza się do stwierdzenia, iż w sytuacji, gdy organ podatkowy nie przyczynił się do powstania przesłanki zmiany lub uchylecia decyzji podatkowej, a nadpłata została zwrócona w terminie, to podatnikowi nie należy się oprocentowanie tejże nadpłaty (*vide* – D. Strzelec, *Prawo do otrzymania oprocentowania nadpłaty powstałej w wyniku uchylecia decyzji organu podatkowego*, Przegląd podatkowy nr 8 z 2022 r., str. 15 oraz wyrok WSA w Lublinie z dnia 17 lutego 2017 r., sygn. I SA/Lu 880/16, LEX nr 2276659).

W odniesieniu do niniejszej sprawy zauważyć ponadto należy, iż w orzecznictwie NSA podnoszono także wątpliwości co do braku oprocentowania nadpłat powstałych w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego.

W uzasadnieniu wyroku z dnia 29 września 2016 r., sygn. II FSK 2749/14 (LEX nr 2167396), NSA stwierdził, iż, *w świetle art. 74, art. 77 § 1 pkt 4 i art. 78 § 5 Ordynacji podatkowej, w przypadku zobowiązań powstających z mocy prawa (art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej), nadpłaty powstałe w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, co do zasady, podlegają oprocentowaniu od dnia powstania takiej nadpłaty. Musiałyby zatem istnieć ważne powody prawne pozwalające na uznanie, że w przypadku nadpłat powstałych w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, w odniesieniu do zobowiązań powstających poprzez doręczenie decyzji ustalającej, oprocentowanie takich nadpłat nie przysługuje.*

W uzasadnieniu wyroku z tego samego dnia wydanego w sprawie o sygn. II FSK 2748/14 (ONSAiWSA 2018/2/33), która dotyczyła zobowiązania podatkowego z tytułu zryczałtowanego podatku dochodowego od nieujawnionych źródeł dochodu, tj. powstałego w trybie art. 21 § 1 pkt 2 O.p., NSA, odnosząc się do określenia wysokości należnego stronie z tytułu tej nadpłaty oprocentowania, wskazał, iż *wpłata dokonana na podstawie decyzji, która została wyeliminowana, jest nadpłatą i podlega co do zasady zwrotowi łącznie z oprocentowaniem, poczynając od dnia dokonania wpłaty (art. 73 § 1 pkt 1 o.p.).*

Kwestia dotycząca możliwości dokonania wykładni przepisów O.p., dotyczących oprocentowania nadpłaty, odmiennej niż ich interpretacja przyjęta przez NSA w wyroku, w związku z którym w niniejszej sprawie została skierowana skarga konstytucyjna, jest jednak kwestią stosowania prawa.

Przy przyjętej zaś w art. 79 ust. 1 ustawy zasadniczej konstrukcji skarga konstytucyjna jest zawsze *skargą na przepis*, a nie na jego konkretne, wadliwe zastosowanie, nawet jeśli prowadziłyby ono do niekonstytucyjnego skutku.

Kontrola stosowania prawa przez sądy – choćby nawet błędnego – pozostaje poza kognicją Trybunału Konstytucyjnego. Trybunał Konstytucyjny jest *sądem prawa*, a nie *sądem faktów*. Trybunał Konstytucyjny nie jest także uprawniony do dokonywania powszechnie obowiązującej wykładni przepisów prawa (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 16 października 2007 r., sygn. SK 13/07, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 115; 13 października 2008 r., sygn. SK 20/08, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 146; 2 grudnia 2010 r., sygn. SK 11/10, OTK ZU nr 10/A/2010, poz. 131; 28 lutego 2012 r., sygn. SK 27/09, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 20; 29 czerwca 2016 r., sygn. SK 26/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 48; 27 czerwca 2017 r., sygn. Ts 261/16, OTK ZU z 2017 r., seria B, poz. 179; 20 lutego 2018 r., sygn. SK 45/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 12; 16 października 2018 r. sygn. SK 2/18, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 57 ; 29 października 2018 r., sygn. Ts 17/18, OTK ZU z 2019 r., seria B, poz. 7; 17 grudnia 2019 r., sygn. SK 22/19, OTK ZU z 2020 r., seria A, poz. 3).

Podtrzymując stanowisko w przedmiocie umorzenia postępowania w niniejszej sprawie, na marginesie zauważyć należy, iż może budzić wątpliwości co do zgodności z Konstytucją brak w przepisach O.p. regulacji prawnej w sposób jednoznaczny przewidującej oprocentowanie – w okresie od dnia uiszczenia przez podatnika podatku do dnia zwrotu nadpłaty – gdy nadpłata ta powstała w wyniku uchylenia decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2 O.p., bądź uchylenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, powstałego z mocy prawa (tj. w sposób określony w art. 21 § 1 pkt 1 O.p.), wydanej w trybie art. 21 § 3 O.p. (czyli w przypadkach, gdy organ podatkowy stwierdzi, iż podatnik nie uiszczył w całości lub części zobowiązania podatkowego, nie złożył deklaracji podatkowej albo wykazał w niej inną wysokość zobowiązania podatkowego niż należna bądź nie wykazał istniejącego zobowiązania podatkowego), ze względu na stwierdzenie przez Trybunał

Konstytucyjny niezgodności z ustawą zasadniczą przepisu, na podstawie którego decyzje te zostały wydane.

Brak wskazanej regulacji może być bowiem oceniany jako prowadzący do zróżnicowania – w zakresie prawa do oprocentowania nadpłaty – podatników znajdujących się w podobnej sytuacji prawnopodatkowej, gdyż uzyskali prawo do tejże nadpłaty w wyniku stwierdzenia przez Trybunał Konstytucyjny niekonstytucyjności przepisu będącego podstawą wydania decyzji podatkowej. Brak owej regulacji, przy wskazanej wykładni istniejących przepisów O.p. dotyczących oprocentowania nadpłaty, prowadzi bowiem do sytuacji, gdy należący do tej grupy podatnicy, których zobowiązanie podatkowe powstało z mocy prawa, tj. w sposób określony w art. 21 § 1 pkt 1 O.p., i którzy złożyli deklarację podatkową i wpłacili podatek, uzyskują zwrot oprocentowania nadpłaty od dnia uiszczenia podatku do dnia zwrotu nadpłaty. Tymczasem podatnicy, w odniesieniu do których zobowiązanie podatkowe zostało ustalone w trybie art. 21 § 1 pkt 2 O.p. poprzez doręczenie decyzji ustalającej, mają prawo do oprocentowania nadpłaty od dnia wydania decyzji o uchyleniu owej decyzji ustalającej (w następstwie stwierdzenia przez Trybunał Konstytucyjny niekonstytucyjności przepisu będącego podstawą wydania decyzji ustalającej, tj. ustalenia zobowiązania podatkowego), jeżeli nadpłata nie została im zwrócona w terminie. Gdy zaś nadpłata została zwrócona w terminie, oprocentowanie w ogóle im nie przysługuje. W przypadku ukształtowania się w praktyce orzeczniczej jednolitej i trwałej wykładni przepisów dotyczących oprocentowania nadpłaty, przyjętej w sprawie, w związku z którą Skarżąca skierowała skargę konstytucyjną, w takiej samej sytuacji znajdują się podatnicy, w stosunku do których została wydana, w trybie art. 21 § 3 O.p., decyzja określająca wysokość ciążącego na nich zobowiązania podatkowego (powstałego – co należy podkreślić – z mocy prawa), która została uchylona w następstwie stwierdzenia niekonstytucyjności przepisu będącego podstawą jej wydania.

W konsekwencji, brak wskazanej regulacji może być oceniany jako prowadzący do naruszenia wzorców z art. 64 ust. 1 i art. 64 ust. 2 w zw. z art. 32 ust. 1 oraz art. 77 ust. 1 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji .

Z tych względów, wskazane byłoby rozważenie skierowania przez Trybunał Konstytucyjny stosownego wystąpienia sygnalizacyjnego w trybie art. 35 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Zauważyć przy tym należy, iż w rządowym projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa (druk nr 3517, Sejm VIII kadencji), w przepisach art. 221 i nast. projektowanej ustawy, przewidywano wprowadzenie rozwiązań usuwających wskazane wątpliwości dotyczące oprocentowania nadpłat. Nie doszło jednak do uchwalenia projektowanej ustawy.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego

Robert Herzig
Zastępca Prokuratora Generalnego