



Warszawa, 20 grudnia 2019 r.

SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
Sygn. akt SK 21/19
BAS-WPTK-1045/19

Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 69 ust. 2 w związku z art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072, ze zm.), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie skargi konstytucyjnej P Spółka Akcyjna z siedzibą w R , datowanej na 4 kwietnia 2019 r. (sygn. akt SK 21/19), jednocześnie wnosząc o stwierdzenie, że art. 72 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 900, ze zm.) w zakresie, w jakim uzależnia istnienie nadpłaty w podatku akcyzowym z tytułu sprzedaży energii elektrycznej od poniesienia uszczerbku majątkowego z powodu uiszczenia podatku przez podmiot dokonujący jego wpłaty, **jest niezgodny z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych**, wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217 a także w związku z art. 64 ust. 1 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Ponadto wnoszę o **umorzenie** postępowania w pozostałym zakresie na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Uzasadnienie

I. Przedmiot kontroli

Leżącą u podstaw niniejszego postępowania skargę konstytucyjną, datowaną na 4 kwietnia 2019 r., wniosła P Spółka Akcyjna z siedzibą w R (dalej: skarżąca). Jako przedmiot kontroli wskazała ona art. 72 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 900, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa, o.p.), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., w zakresie, w jakim warunkuje istnienie nadpłaty w podatku akcyzowym z tytułu sprzedaży energii elektrycznej tym, czy podmiot, który dokonał wpłaty tytułem podatku, poniósł jej ciężar ekonomiczny (poniósł uszczerbek majątkowy z tytułu jej uiszczenia), tj. spełnieniem przesłanki pozaustawowej.

Zaskarżony art. 72 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej ma następujące brzmienie: „Za nadpłatę uważa się kwotę [...] nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku”. Zarzuty przedstawione w skardze konstytucyjnej odnoszą się do treści, jaka w sposób trwały i ugruntowany została nadana zakwestionowanemu przepisowi w drodze orzecznictwa sądowego, a ściśle – uchwałą Izby Gospodarczej Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22 czerwca 2011 r. (sygn. akt I GPS 1/11). W rozstrzygnięciu tym NSA uznał, że w rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 o.p. nadpłatą nie jest kwota podatku akcyzowego uiszczona za sprzedaż energii elektrycznej w sytuacji, w której ten, kto ją uiszczył, nie poniósł z tego tytułu uszczerbku majątkowego (o czym dalej).

II. Orzecznictwo sądów administracyjnych w odniesieniu do nadpłaty podatku akcyzowego z tytułu sprzedaży energii elektrycznej

1. Z uwagi na rozpatrywany problem konstytucyjny, który wiąże się z treścią normatywną wywiedzioną z kwestionowanego przepisu ordynacji podatkowej, rozważania – również te poświęcone kwestiom formalnoprawnym – należy rozpocząć od przedstawienia sposobu, w jaki art. 72 § 1 pkt 1 o.p. jest rozumiany w orzecznictwie sądów administracyjnych.

Podstawowa regulacja dotycząca nadpłaty jest zawarta w przepisach działu III „Zobowiązania podatkowe” rozdziału 9 „Nadpłata” ordynacji podatkowej. Z treści

art. 2 § 1 pkt 1 o.p., który określa zakres zastosowania przepisów tej ustawy, wynika, że zakwestionowany art. 72 o.p. stosuje się wobec wszystkich podatków. Pojęcie podatku na gruncie ordynacji podatkowej zostało zdefiniowane w art. 6 o.p., zgodnie z którym podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. Z powyższego należy wysnuć wniosek, że przepisy ordynacji podatkowej – także te dotyczące nadpłaty – mają charakter ogólny i dotyczą wszystkich podatków. Wyjątek stanowią jedynie przepisy, które wyraźnie wskazują, że znajdują zastosowanie tylko wobec określonego podatku (tak – nadal aktualne – ustalenia Trybunału Konstytucyjnego, podjęte w postanowieniu z 29 listopada 2010 r., sygn. akt P 45/09).

Brzmienie art. 72 § 1 pkt 1 o.p. przesądza, że za nadpłatę uważa się kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku. Podatek jest nadpłacony w sytuacji, gdy podatnik był zobowiązany do zapłaty podatku, lecz faktycznie wpłacona kwota jest wyższa od kwoty należnej. Z kolei podatek jest nienależnie zapłacony, gdy: 1) podmiot dokonał wpłaty określonej kwoty tytułem zapłaty podatku, pomimo że nie był do tego zobowiązany; 2) podatnik był zobowiązany do zapłaty podatku, lecz później „odpadła” podstawa prawna świadczenia. Przepisy ordynacji podatkowej regulujące instytucję nadpłaty nie przewidują *expressis verbis* przesłanki poniesienia przez podatnika ciężaru ekonomicznego nienależnego lub nadpłaconego podatku.

2. Pomimo klarownie sformułowanego art. 72 § 1 o.p., w praktyce sądów administracyjnych doszło do rozbieżnego postrzegania znaczenia zubożenia podmiotu uprawnionego do wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w podatku akcyzowym. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (zob. postanowienie TK z 29 listopada 2010 r., sygn. akt P 45/09) oraz w piśmiennictwie (zob. m.in. K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Zwrot nadpłaty powstałej na skutek niezgodności prawa polskiego z prawem unijnym [w:] Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, red. B. Brzeziński, Lex/el. 2013, nr 167963) powstanie tego zróżnicowania związane jest z wyrokiem TK z 6 marca 2002 r., sygn. akt P 7/00. W sprawie, którą rozstrzygnął, ocenie konstytucyjności podlegało rozporządzenie Ministra Finansów rozszerzające zakres podmiotowy podatku akcyzowego. Jakkolwiek regulacja poddana wówczas kontroli została uznana za

naruszającą art. 217 Konstytucji, to jednak w sentencji wyroku Trybunał stwierdził, że „nie stwarza [to – uwaga własna] podstawy zwrotu podatku uiszczanego na podstawie tego przepisu”. Uzasadniając podjętą w tym względzie decyzję Trybunał wskazał, że: „Czysto formalna i literalna wykładnia przepisów Ordynacji podatkowej prowadzi [...] do wniosku, iż uprawnionymi do zwrotu nadpłaty są wszyscy ci, których przepis, uchylony w wyniku orzeczenia TK, w sposób generalny i abstrakcyjny zobowiązywał do zapłaty podatku, niezależnie od tego, czy osoby te poniosły rzeczywiście materialny ciężar podatku, czy też przerzuciły go na konsumentów. Ustawodawca bowiem, normując sprawę zwrotu nadpłaty podatkowej, pominął istotną przesłankę roszczenia o zwrot nienależnego świadczenia, jaką jest wykazanie zubożenia po stronie tego, kosztem kogo wzbogacenie Skarbu Państwa nastąpiło. Prawidłowa wykładnia nie może jednak abstrahować od funkcji, którą ma spełniać unormowanie dotyczące nadpłaty podatkowej. Z natury rzeczy zwrot wartości przekazanej musi należeć się temu, kto wartość tę utracił, a zatem tej osobie, która faktycznie poniosła ekonomiczny ciężar nienależnie zapłaconego podatku. Trzeba zatem uznać, iż wykazanie zubożenia po stronie osoby żądającej zwrotu zapłaconego podatku ma podstawowe znaczenie w sytuacji, w której obowiązek zwrotu świadczenia obciąża Skarb Państwa jako konsekwencja orzeczenia TK o niekonstytucyjności przepisu, na podstawie którego podatek pobrano. Zubożonym nie jest na pewno osoba przekazująca podatek akcyzowy, ponieważ jego równowartość otrzymała wraz z zapłatą ceny przez nabywcę. Zubożonym jest konsument, ponieważ zapłacił cenę wyższą niż by to uczynił, gdyby nie wliczono w nią podatku akcyzowego. Zwrot nienależnie zapłaconego podatku akcyzowego na rzecz podatnika doprowadziłby do sytuacji nie do zaakceptowania tak z prawnego jak i z moralnego punktu widzenia. W istocie oznaczałby bowiem niczym nieusprawiedliwione przysporzenie ze strony Skarbu Państwa na rzecz osoby, która nie poniosła ekonomicznego ciężaru podatku akcyzowego. Zwrot podatku akcyzowego na rzecz osoby, która go tylko formalnie a nie faktycznie zapłaciła prowadziłby zatem do bezpodstawnego wzbogacenia tej osoby”. W konsekwencji podjętych ustaleń Trybunał uznał, że niezgodność rozporządzenia Ministra Finansów z art. 217 Konstytucji nie może wywoływać takich skutków, które pozostawałyby w sprzeczności z elementarnym poczuciem słuszności. „W zgodzie z art. 2 Konstytucji, zarówno w aspekcie zasady państwa prawnego, jak i zasady sprawiedliwości społecznej, pozostaje tylko taka interpretacja, która uznaje, że zwrot

bezpodstawnego wzbogacenia należy się tylko temu, kosztem zubożenia którego wzbogacenie to nastąpiło. Ta fundamentalna zasada dla całego systemu prawa nie może być ograniczona na poziomie ustawowym przez instytucję nadpłaty podatkowej”.

3. Po wydaniu wyroku w cytowanej sprawie o sygn. akt P 7/00 część sądów administracyjnych zaczęła orzekać z uwzględnieniem tez Trybunału Konstytucyjnego. W tym kontekście w literaturze przedmiotu odnotowano ukształtowanie się trzech głównych linii orzeczniczych (klasyfikacja i przykłady za: K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Zwrot nadpłaty...*). Po pierwsze, znaczna liczba wyroków sądów administracyjnych powielala niemal dosłownie argumentację zawartą we wskazanym wyroku TK (m.in. wyroki NSA z: 22 lipca 2005 r., sygn. akt I FSK 83/05; 4 stycznia 2006 r., sygn. akt I FSK 420/05; 11 stycznia 2007 r., sygn. akt I FSK 464/06). Po drugie, niektóre sądy dopuszczały odmowę zwrotu nadpłaty podatku „przerzucalnego”, ale nie zgadzały się na swoisty automatyzm wynikający z wyroku w sprawie o sygn. akt P 7/00, wymagając aby organ, rozstrzygając o zwrocie podatku, interpretował art. 72 § 1 pkt 1 o.p. z uwzględnieniem orzecznictwa TS dotyczącego kwestii odmowy zwrotu podatku pobranego niezgodnie z prawem unijnym (m.in. wyroki: WSA we Wrocławiu z 29 września 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 730/08; WSA w Gliwicach z 6 lutego 2009 r., sygn. akt III SA/GI 1304/08; 13 lutego 2009 r., sygn. akt III SA/GI 1360/08; 20 lutego 2009 r., sygn. akt III SA/GI 1325/08). Po trzecie, w części orzeczeń sądy w pełni odrzucały pogląd zawarty w wyroku TK z 6 marca 2002 r., sygn. akt P 7/00, uznając, że przesłanka w postaci zubożenia nie jest przesłanką normatywną i miała zastosowanie tylko w zakresie wskazanym w tym orzeczeniu (m.in. wyrok WSA w Łodzi z 29 stycznia 2008 r., sygn. akt I SA/Łd 930/07), albo wręcz oceniając stanowisko TK jako wadliwe (m.in. wyroki: WSA w Gliwicach z 9 stycznia 2008 r., sygn. akt III SA/GI 844/07; WSA w Warszawie z 19 lutego 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 3297/08).

4. W reakcji na występujące rozbieżności na tle problemu zwrotu podatku akcyzowego od energii elektrycznej pobranego niezgodnie z regulacją wspólnotową, została podjęta uchwała siedmiu sędziów Izby Finansowej NSA z 13 lipca 2009 r., sygn. akt I FSK 4/09. Naczelny Sąd Administracyjny odrzucił stanowisko TK zaprezentowane w orzeczeniu w sprawie o sygn. akt P 7/00, wskazując, że art. 72

§ 1 o.p. jest sformułowany jednoznacznie i nie pozostawia z punktu widzenia językowego żadnych wątpliwości co do rozumienia użytych w nim wyrażen. Uznał, że w takiej sytuacji nie można przełamać korzystnych dla podatnika wyników wykładni językowej przepisu rezultatem innych metod wykładni.

5. Wspomniana uchwała NSA nie zakończyła jednak sporu. Już 15 października 2009 r. NSA wydał postanowienie w sprawie o sygn. akt I FSK 240/08, w którym przedstawił Trybunałowi Konstytucyjnemu następujące pytanie prawne: „czy przepisy Działu III Rozdziału 9 «Nadpłata» ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.), w szczególności zaś art. 72 § 1 pkt 1 tej ustawy w zakresie, w jakim nie warunkują stwierdzenia nadpłaty podatku akcyzowego i jej zwrotu od tego kto poniósł ciężar ekonomiczny tego podatku są zgodne z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”. Trybunał Konstytucyjny nie rozstrzygnął występujących w praktyce sądowej wątpliwości – w przywołanym wyżej postanowieniu z 29 listopada 2010 r., sygn. akt P 45/09, ocenił pytanie prawne jako niedopuszczalne ze względów formalnych (uznał, że przedmiotem kontroli *in casu* byłoby zaniechanie legislacyjne, badanie którego wykracza poza jego kognicję), jednak w uzasadnieniu odniósł się również do *meritum* wystąpienia NSA. Odnotowując, że w różnych państwach istnieją odmienne modele pojmowania nadpłaty (w jednych nadpłata wiąże się z ekonomicznym zubożeniem podatnika, a w innych takiego powiązania nie ma), uznał, że polski prawodawca wybrał drugi model i jest to jego decyzja polityczna. Trybunał Konstytucyjny zaznaczył, że nie ma kompetencji do zastąpienia ustawodawcy albo wskazywania, który model zwrotu nadpłaty podatku byłby właściwy.

6. Kolejny zwrot w orzecznictwie sądów administracyjnych nastąpił w związku z przedstawieniem – na podstawie art. 15 § 1 pkt 3 w związku z art. 269 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1302, ze zm.; dalej: p.p.s.a.) – przez rozpatrujący skargę kasacyjną NSA, do rozstrzygnięcia całej Izbie Gospodarczej NSA, zagadnienia prawnego: „Czy w rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm. – dalej: Ordynacja podatkowa) jest nadpłatą kwota podatku akcyzowego uiszczona z tytułu sprzedaży energii elektrycznej w sytuacji, w której ten kto ją uiszczył nie poniósł

z tego tytułu uszczerbku majątkowego”. Izba Gospodarcza Naczelnego Sądu Administracyjnego w pełnym składzie wydała uchwałę z 22 czerwca 2011 r., sygn. akt I GPS 1/11, zgodnie z którą w rozumieniu kwestionowanej regulacji ordynacji podatkowej nie jest nadpłatą kwota podatku akcyzowego uiszczona z tytułu sprzedaży energii elektrycznej w sytuacji, w której ten, kto ją uiścił, nie poniósł z tego tytułu uszczerbku majątkowego. Uzasadnienie uchwały w znacznym stopniu powieliło argumentację zawartą w omówionym wyżej wyroku TK z 6 marca 2002 r., sygn. akt P 7/00. W szczególności NSA uznał, że: „instytucja zwrotu nadpłaty podatkowej jest ustawową procedurą umożliwiającą podatnikowi realizację majątkowego roszczenia restytucyjnego, podlegającego ochronie konstytucyjnej, na podstawie art. 64 ust. 1 Konstytucji RP. Treścią tego roszczenia jest możliwość żądania przywrócenia do majątku podatnika środków, które z tego majątku wyszły (zostały wyegzekwowane) bezpośrednio na skutek obowiązywania normy podatkowej, która następnie okazała się obciążona wadą prawną. Ochronę konstytucyjną uzyskuje w takiej sytuacji interes podatnika sprowadzający się do restytucji straty, jaką spowodowała w jego substancji majątkowej niezgodna z prawem norma podatkowa. Oznacza to, iż warunkiem ochrony podatnika w tym postępowaniu jest powstanie uszczerbku majątkowego bezpośrednio na skutek zapłaty podatku. Zubożenie podatnika jest zatem konieczną przesłanką istnienia takiego roszczenia, warunkującą przyznanie mu ochrony konstytucyjnej. [...] Naruszeniem Konstytucji RP byłoby przyjęcie, że na gruncie Ordynacji podatkowej istnieje możliwość zwrotu nadpłaty, której następstwem byłoby powstanie wzbogacenia po stronie beneficjenta tego roszczenia. Wykładnia art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej nie może więc prowadzić do tego typu rezultatu”. Dodatkowo sąd argumentował, że: „Środki finansowe tworzące budżet państwa podlegają szczególnej ochronie. Jednym z elementów tej ochrony jest nakaz, aby wszelkie świadczenia pochodzące z zasobów publicznych znajdowały uzasadnienie w potrzebie realizacji określonych celów, znajdujących uzasadnienie konstytucyjne. Wniosek taki wynika z reguły, zgodnie z którą podstawową funkcją majątku państwowego jest zaspokajanie potrzeb dobra wspólnego”. W efekcie m.in. potrzeba ochrony owego dobra wspólnego przemawiała za pozbawieniem podatnika prawa do zwrotu nadpłaty, które – czego sąd rozpatrujący zagadnienie prawne nie negował – wynikało z językowej wykładni przepisów ordynacji podatkowej.

Uchwała NSA z 22 czerwca 2011 r., sygn. akt I GPS 1/11, usunęła rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, wiążąc je wyrażonym stanowiskiem (por. art. 269 p.p.s.a.). Przyjęte w tym rozstrzygnięciu rozumienie art. 72 § 1 pkt 1 o.p. nie może być obecnie postrzegane wyłącznie jako jeden z możliwych (występujących w obrocie prawnym) wariantów wykładni kwestionowanego przepisu, gdyż w zakresie wskazanym w sentencji ukształtowało trwałą i jednolitą praktykę jego stosowania, ergo stanowi dopuszczalny przedmiot kontroli w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym (szerzej na ten temat zob. wyrok TK z 25 września 2014 r., sygn. akt K 49/12).

III. Stan faktyczny poprzedzający wniesienie skargi konstytucyjnej

Skarga konstytucyjna P Spółka Akcyjna z siedzibą w R
została sporządzona na tle następującego stanu faktycznego.

Skarżąca sprzedawała i dostarczała energię elektryczną podmiotowi posiadającemu koncesję na wytwarzanie energii elektrycznej, uznając go za odbiorcę końcowego energii elektrycznej. Z tego tytułu skarżąca deklarowała i wpłacała podatek akcyzowy, stosując się w tym zakresie do interpretacji podatkowych Ministra Finansów. Wedle wyrażonego w nich stanowiska, sprzedaż na rzecz podmiotu posiadającego co najmniej jedną z koncesji na wytwarzanie, obrót, dystrybucję lub przesył energii elektrycznej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (t.j. Dz. U. z 2006 r. Nr 89, poz. 625, ze zm., dalej: Prawo energetyczne) nie podlega opodatkowaniu akcyzą, za wyjątkiem sprzedaży podmiotowi posiadającemu tylko koncesję na wytwarzanie i zużywającemu tę energię. Wskutek zainicjowanych przez skarżącą postępowań odwoławczych przed sądami administracyjnymi, interpretacje indywidualne Ministra Finansów zostały uchylone. Naczelny Sąd Administracyjny doszedł do przekonania, że fakt posiadania przez podmiot jakiegokolwiek koncesji na wytwarzanie, przesyłanie, dystrybucję lub obrót tą energią (w rozumieniu w rozumieniu przepisów Prawa energetycznego) pozbawia podmiot przymiotu „odbiorcy końcowego”, w związku z czym sprzedaż na rzecz takiego podmiotu nie może zostać opodatkowana (wyroki NSA z: 7 czerwca 2011 r., sygn. akt I GSK 308/10; 14 września 2011 r., sygn. akt I GSK 760/10). W następstwie wydanych wyroków Minister Finansów zmienił stanowisko, wydając nowe interpretacje.

Skarżąca złożyła marca 2013 r. wniosek o stwierdzenie nadpłaty podatku akcyzowego, składając jednocześnie skorygowane deklaracje za okres od marca 2009 r. do października 2010 r.

Naczelnik Urzędu Celnego w R decyzją z czerwca 2013 r. () odmówił stwierdzenia nadpłaty w podatku akcyzowym od energii elektrycznej za wskazany wyżej okres. W uzasadnieniu wspomniany organ wskazał, że skarżąca nie poniosła ciężaru ekonomicznego podatku, który w całości „przerzucony” został na nabywcę. Tym samym zwrot podatku doprowadziłby do nieuprawnionego wzbogacenia podatnika.

Skarżąca wniosła odwołanie, wskutek rozpatrzenia którego Dyrektor Izby Celnej w P decyzją z października 2013 r. (sygn.

) uchylił w całości decyzję Naczelnika Urzędu Celnego w R z czerwca 2013 r. oraz przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia przez organ I instancji (z uwagi na konieczność przeprowadzenia postępowania dowodowego w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego).

Naczelnik Urzędu Celnego w R decyzją z października 2014 r. (sygn.) ponownie odmówił stwierdzenia nadpłaty w podatku akcyzowym od energii elektrycznej za podany okres.

Skarżąca wniosła odwołanie, w wyniku którego Dyrektor Izby Celnej w P decyzją z marca 2015 r. (sygn.) utrzymał w mocy decyzję organu I instancji. W uzasadnieniu swojego rozstrzygnięcia organ odwoławczy wskazał, że kwota podatku akcyzowego wykazana w skorygowanych deklaracjach określona została w prawidłowej wysokości. Jednakże to, że podatek akcyzowy z tytułu sprzedaży energii elektrycznej był zapłacony nienależnie, nie przesądza jeszcze o wystąpieniu nadpłaty. Organ odwoławczy podzielił stanowisko Naczelnika Urzędu Celnego w R (zaprezentowane w uzasadnieniu decyzji tego organu), że w świetle art. 72 § 1 pkt 1 o.p. stwierdzenie nadpłaty wymaga wykazania spełnienia łącznie dwóch przesłanek: po pierwsze, że nastąpiła zapłata podatku, który okazał się nienależny, po drugie zaś, że wystąpił po stronie wnioskodawcy uszczerbek majątkowy z tytułu uiszczenia tego podatku. Obowiązek ten wynika z wykładni przepisu art. 72 § 1 pkt 1 o.p. dokonanej przez NSA w uchwale z 22 czerwca 2011 r., sygn. akt I GPS 1/11. Skarżąca wniosła na tę decyzję skargę do sądu administracyjnego.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w R wyrokiem z lipca 2015 r. (sygn. akt) oddalił skargę. Podkreślił m.in., że ogólna moc wiążąca uchwał NSA wynika z art. 269 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U z 2012 r., poz. 270, ze zm., dalej: p.p.s.a.). Przepis ten nie pozwala żadnemu składowi sądu administracyjnego rozstrzygnąć sprawy w sposób sprzeczny ze stanowiskiem zawartym w uchwale powiększonego składu NSA (por. postanowienie NSA z 8 lipca 2014 r., sygn. akt II GSK 1518/14, Lex nr 1495102). Wykładnia zawarta w uchwałach NSA ma moc wiążącą w stosunku do sądów administracyjnych i formalnie nie wiąże ona organów administracji publicznej, stron i uczestników postępowania. Nie może jednak budzić wątpliwości, że czynność procesowa strony, np. wniesienie skargi do sądu administracyjnego, zmierzająca do wydania orzeczenia sprzecznego z tą wykładnią, pozostanie z reguły bezskuteczna. Odstąpienie od stanowiska zawartego w uchwale NSA, bez zachowania trybu określonego w art. 269 § 1 p.p.s.a., sąd uznał za naruszenie prawa, odpowiadające podstawie kasacyjnej, zawartej w art. 174 pkt 2 p.p.s.a.

Skarżąca wywiodła następnie skargę kasacyjną, którą Naczelny Sąd Administracyjny oddalił wyrokiem z listopada 2017 r. (sygn. akt). Według NSA autor skargi kasacyjnej, podważając prawidłowość uchwały NSA i podejmując próbę polemiki ze stanowiskiem w niej zawartym, nie był w stanie swoją interpretacją oraz argumentacją przełamać wykładni przyjętej w uchwale. W konsekwencji zarzut błędnej wykładni art. 72 § 1 o.p. uznał za chybiony (pozostałe zarzuty skargi również oceniono jako niezasadne). Wyrok NSA jest prawomocny i nie przysługują od niego żadne środki zaskarżenia, co pozwala uznać, że skarżąca wystąpiła do Trybunału Konstytucyjnego po wyczerpaniu przysługującej jej drogi prawnej.

IV. Zarzuty skarżącej

1. W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej zostały wyodrębnione dwa, wymagające rozstrzygnięcia przez Trybunał Konstytucyjny zagadnienia. Po pierwsze, zakwestionowany art. 72 § 1 pkt 1 o.p. ma być niezgodny z art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 2 Konstytucji. Naruszenia zasady równości i równej ochrony prawnej własności skarżąca upatruje w tym, że warunek powstania nadpłaty, jaki stanowi uszczerbek

majątkowy po stronie podmiotu, który dokonał wpłaty tytułem podatku, nie ma powszechnego zastosowania do podatników wszystkich podatków. W szczególności chodzi tu o inne niż podatek akcyzowy podatki o charakterze pośrednim, tj. takie, które – podobnie jak akcyza – wprost stanowią element ceny (podatek od towarów i usług), jak i pozostałe podatki, których ciężar ekonomiczny jest przenoszony na inne podmioty niż te, na których z mocy ustawy ciąży obowiązek podatkowy.

Warunkująca powstanie nadpłaty, wynikająca z orzecznictwa sądowego przesłanka, jest elementem różnicującym prawa podmiotów, które znajdują się w takiej samej sytuacji – dokonały zapłaty kwoty tytułem podatku, mimo iż zgodnie z regulacjami podatkowymi kwota ta (w całości lub w części) nie była związkowi publicznoprawnemu należna. W wypadku podatków innych niż akcyzowy do wystąpienia nadpłaty nie jest wymagane poniesienie uszczerbku majątkowego po stronie podatnika ubiegającego się o zwrot nadpłaty, zaś brak tego uszczerbku jest powszechnie spotykany. Dla zilustrowania tego twierdzenia skarżąca wskazała przykład podatku od nieruchomości (podatnicy wynajmują stanowiące ich własność nieruchomości i przenoszą ekonomiczny ciężar tego podatku na najemców) oraz podatku od towaru i usług (będącego podatkiem konsumpcyjnym o cenotwórczym charakterze). Według niej nie ma żadnego uzasadnienia dla rozbieżnego traktowania podatników ubiegających się o zwrot nadpłaty. Taką okolicznością nie może być, w ocenie skarżącej, zwłaszcza bycie podatnikiem wybranego, konkretnego podatku (akcyza), a tym bardziej w ograniczonym zakresie, tj. w ramach jednego podatku (wyłącznie w związku ze sprzedażą energii elektrycznej).

2. Drugi problem konstytucyjny ogniskuje się wokół naruszenia przez art. 72 § 1 pkt 1 o.p. zasady szczególnej określoności regulacji daninowych oraz zasady *in dubio pro tributario*, wywodzonych z art. 84 i art. 217 Konstytucji. W ocenie skarżącej, przyjęcie przez praktykę sądową jednolitego rozumienia kwestionowanego przepisu ordynacji podatkowej, sprzecznego ze stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego wyrażonym w postanowieniu z 29 listopada 2010 r., sygn. akt P 45/09, musi zostać potraktowane jako naruszające wspomniane wyżej zasady konstytucyjne. Przesłanka uszczerbku majątkowego, jako warunek powstania nadpłaty, ma charakter pozaustawowy. Nie jest bowiem możliwe wywiedzenie jej z brzmienia art. 72 § 1 pkt 1 o.p. z uwzględnieniem powszechnie przyjmowanych kanonów wykładni przepisów podatkowych. W kontekście art. 84

i art. 217 Konstytucji skarżąca zwróciła dodatkowo uwagę, że w następstwie ugruntowanej praktyki orzeczniczej sądów w obrocie prawnym mogą funkcjonować równolegle dwie różne definicje nadpłaty: ta odnosząca się do podatku akcyzowego oraz „ustawowa”, odnosząca się do wszystkich innych rodzajów nadpłat i podatków. W ten sposób naruszona zostaje jedna z rudymenarnych zasad wykładni, w myśl której jeżeli w ustawie ustalono znaczenie danego pojęcia w drodze definicji, w obrębie tego aktu nie wolno posługiwać się nim w innym znaczeniu.

Z podobnych względów skarżąca wskazała jako wzorce kontroli również art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, które przewidują ustanawianie ograniczeń w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw tylko w ustawie. Przywołanie tych przepisów służy ponadto podkreśleniu stopnia wpływu kwestionowanej regulacji w sferę praw własności skarżącej. Oddziaływanie to dotyczyć ma również relacji skarżącej z nabywcami energii elektrycznej, którzy ponieśli ciężar ekonomiczny podatku akcyzowego i mając świadomość, że podatek ten został pobrany niezgodnie z prawem UE, mogą oczekiwać od skarżącej zwrotu części ceny obejmującej podatek (skarżąca wskazała, że była wzywana przez odbiorcę energii do zapłaty nienależnie uiszczonych kwot podatku akcyzowego pod groźbą skierowania sprawy na drogę postępowania sądowego). Kontrahentom skarżącej nie przysługuje prawo ubiegania się o nadpłatę. Kwestionowane rozumienie nadpłaty oznacza zatem, że w przypadku podatku akcyzowego z tytułu sprzedanej energii elektrycznej nie ma podmiotu uprawnionego do otrzymania zwrotu nadpłaty podatku. Finalnie wzbogacony pozostanie Skarb Państwa, któremu przypadnie niezgodnie z prawem pobrany podatek.

V. Analiza formalnoprawna

1. W orzecznictwie sądu konstytucyjnego przyjmuje się, że rozpoznając merytorycznie sprawę Trybunał nie jest związany stanowiskiem zajęтым w postanowieniu lub zarządzeniu wydanym na etapie wstępnego rozpoznania skargi konstytucyjnej (por. m.in. postanowienia TK z: 30 maja 2007 r., sygn. akt SK 67/06; 14 listopada 2007 r., sygn. akt SK 53/06; 18 listopada 2009 r., sygn. akt SK 12/09; 25 września 2013 r., sygn. akt SK 44/12; 14 stycznia 2014 r., sygn. akt SK 54/12; 13 grudnia 2016 r., sygn. akt SK 16/15). Dlatego też w niniejszej sprawie – niezależnie od wydanego w jej toku postanowienia TK z 9 kwietnia 2019 r., sygn.

akt Ts 59/18 – przed przystąpieniem do merytorycznej analizy konstytucyjności, należy przeprowadzić analizę formalną co do dopuszczalności wydania wyroku w ramach wyznaczonych przez skarżącą.

2. W myśl art. 53 ust. 1 pkt 1-3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072, ze zm.; dalej: ustawa o TK) skarga konstytucyjna powinna zawierać m.in. określenie kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach albo obowiązkach skarżącego określonych w Konstytucji i w stosunku do którego skarżący domaga się stwierdzenia niezgodności z Konstytucją; wskazanie, która konstytucyjna wolność lub prawo skarżącego, i w jaki sposób – zdaniem skarżącego – zostały naruszone oraz uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie (por. także art. 48 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK z 2016 r.; art. 65 ustawy o TK z 2015 r.; art. 47 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK z 1997 r.). Jak podnosi Trybunał Konstytucyjny: „[S]karżący obowiązany jest przedstawić konkretne i przekonujące argumenty świadczące o niekonstytucyjności zakwestionowanych regulacji. Tym samym skarżący nie tylko winien wskazać, jakie konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone kwestionowaną regulacją, lecz także opisać «sposób» tego naruszenia. Argumenty te muszą koncentrować się na problemie merytorycznej niezgodności zachodzącej między unormowaniami stanowiącymi przedmiot skargi konstytucyjnej oraz tymi, które określone są w niej jako wzorce kontroli [...] Tym samym nie wystarczy, że skarżący wskaże określone przepisy oraz przepisy konstytucyjne, z którymi są one, w jego opinii, niezgodne. Musi on także wyjaśnić, na czym owa niezgodność polega. Jest to przesłanka konieczna do uznania dopuszczalności skargi konstytucyjnej” (postanowienie TK z 2 lutego 2012 r., sygn. akt SK 14/09; zob. także np. postanowienia TK z: 28 lutego 2007 r., sygn. akt SK 78/06; 14 stycznia 2009 r., sygn. akt Ts 21/07; 15 grudnia 2009 r., sygn. akt Ts 10/09; 12 października 2010 r., sygn. akt Ts 229/09; 6 grudnia 2012 r., sygn. akt Ts 187/11). Jak wskazuje Trybunał: „Przesłanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów w kontekście każdego wzorca kontroli nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie” (wyrok TK

z 23 października 2012 r., sygn. akt SK 11/12). Między innymi wskazane przepisy statuują przesłanki dopuszczalności wystąpienia ze skargą konstytucyjną, w tym nakładają na skarżącego określone wymogi, których spełnienie jest warunkiem koniecznym przystąpienia do merytorycznego rozpoznania takiej skargi przez Trybunał Konstytucyjny. Powyższe oznacza, że nie wystarczy sformułowanie samej tezy o niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu. Uzasadnienie musi wskazywać precyzyjnie co najmniej jeden argument przemawiający za naruszeniem danego wzorca kontroli. Wymogu tego nie spełniają uwagi nazbyt ogólne, niejasne czy też czynione jedynie na marginesie innych rozważań (zob. m.in. wyroki TK z: 5 czerwca 2014 r., sygn. akt K 35/11; 4 grudnia 2018 r., sygn. akt SK 10/17; 25 czerwca 2019 r., sygn. akt SK 27/18 oraz postanowienia TK z: 13 stycznia 2015 r., sygn. akt K 44/13; 21 stycznia 2015 r., sygn. akt K 13/13).

3. W niniejszej sprawie zasadnicza trudność, która w ocenie Sejmu uniemożliwia rozpatrzenie skargi konstytucyjnej co do meritum w pełnym zakresie, wiąże się ze specyfiką art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 2 Konstytucji, wskazanych jako wzorce kontroli, oraz kwestią należytego uzasadnienia zarzutu ich naruszenia.

Wyrażona w art. 32 ust. 1 Konstytucji zasada równości, jej treść i konsekwencje zostały obszernie omówione w dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Dla potrzeb prowadzonej analizy formalnoprawnej wystarczy tylko przypomnienie najważniejszych ustaleń. W świetle ustabilizowanego poglądu sądu konstytucyjnego: „Zasada równości polega na tym, że wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych), charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo. A więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących” (wyrok TK z 9 marca 1988 r., sygn. akt U 7/87; por. także wyroki TK z: 6 maja 1998 r., sygn. akt 37/97; 17 maja 1999 r., sygn. akt P 6/98; 4 stycznia 2000 r., sygn. akt K 18/99; 21 maja 2002 r., sygn. akt K 30/01; 18 marca 2014 r., sygn. akt SK 53/12; 5 lipca 2016 r., sygn. akt P 131/15).

Jak wskazuje Trybunał Konstytucyjny, zasada równości oznacza jednocześnie dopuszczalność zróżnicowania sytuacji prawnej różnych podmiotów. „Dopiero, jeżeli kontrolowana norma traktuje odmiennie adresatów, którzy odznaczają się określoną cechą wspólną, to mamy do czynienia z odstępstwem od zasady równości [...]”. Jednakże: „[...] odstępstwo takie nie musi oznaczać

naruszenia zasady równości, należy wówczas ocenić przyjęte przez ustawodawcę kryterium zróżnicowania” (por. orzeczenie TK z 28 listopada 1995 r., sygn. akt K 17/95 oraz wyroki TK z: 9 czerwca 1998 r., sygn. akt K 28/97; 20 października 1998 r., sygn. akt K 7/98; 17 stycznia 2001 r., sygn. akt K 5/00; 28 marca 2007 r., sygn. akt K 40/04; 18 lipca 2008 r., sygn. akt P 27/07; 18 listopada 2008 r., sygn. akt P 47/07). Kluczowe znaczenie dla oceny zgodności zakwestionowanego przepisu z art. 32 ust. 1 Konstytucji ma ustalenie „cechy istotnej”, gdyż przesądza ona o uznaniu porównywanych podmiotów za podobne lub odmienne (L. Garlicki, M. Zubik [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, M. Zubik, t. II, Warszawa 2016, komentarz do art. 32, s. 109).

Równość wobec prawa to zasadność wyboru takiego, a nie innego kryterium różnicowania. Ocena konstytucyjności przyjętego kryterium różnicowania oznacza według Trybunału Konstytucyjnego rozstrzygnięcie: „1) czy kryterium to pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią danej regulacji; 2) czy waga interesu, któremu różnicowanie ma służyć pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego różnicowania; 3) czy kryterium różnicowania pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami, czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych” (wyrok TK z 20 października 1998 r., sygn. akt K 7/98; zob. też m.in. wyroki TK z: 9 czerwca 1998 r., sygn. akt K 28/97; 28 marca 2007 r., sygn. akt K 40/04; 18 lipca 2008 r., sygn. akt P 27/07; 25 września 2014 r., sygn. akt SK 4/12; 12 lipca 2016 r., sygn. akt SK 40/14).

Z konstytucyjną zasadą równości koresponduje drugi z wymienionych wyżej wzorców kontroli – art. 64 ust. 2 Konstytucji, który brzmi: „Własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej”.

W wyroku pełnego składu z 21 grudnia 2005 r. (sygn. akt SK 10/05) Trybunał Konstytucyjny odwołał się do swojego dorobku orzeczniczego, w którym wielokrotnie wskazywał na genetyczne i treściowe związki, jakie zachodzą pomiędzy zasadą równej dla wszystkich ochrony własności i innych praw majątkowych oraz zasadą równości wobec prawa. W wyroku z 28 października 2003 r. (sygn. akt P 3/03) przyjął, że art. 64 ust. 2 Konstytucji „dopełnia regulację zawartą w art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1, nawiązując jednocześnie – w perspektywie konstytucyjnej regulacji ochrony własności – do ogólnej normy art. 32 ust. 1 zd. 1 Konstytucji”. Zasada

równości oznacza bowiem nakaz jednakowego traktowania podmiotów równych i podobnego traktowania podmiotów podobnych. Istotą zaś art. 64 ust. 2 Konstytucji (zob. wyrok TK z 25 lutego 1999 r., sygn. akt K. 23/98) jest podkreślenie, że ochrona własności i innych praw majątkowych nie może być różnicowana z uwagi na charakter podmiotu danego prawa. Wyalienowanie od elementów podmiotowych ma zapewnić obiektywizację nakazu zapewnienia równej ochrony własności (innych praw majątkowych). Dyrektywę równej ochrony prawnej własności i innych praw majątkowych należy odnosić zarówno do sfery pozytywnych, jak i negatywnych obowiązków ustawodawcy, związanych z realizacją norm art. 21 ust. 1 i art. 64 Konstytucji. Ugruntował się pogląd, znajdujący odzwierciedlenie w wielu wyrokach TK, że „na ustawodawcy zwykłym spoczywa [...] nie tylko obowiązek pozytywny ustanowienia przepisów i procedur udzielających ochrony prawnej prawom majątkowym, ale także obowiązek negatywny powstrzymania się od przyjmowania regulacji, które owe prawa mogłyby pozbawić ochrony prawnej lub też ochronę tą ograniczać” (wyroki TK z: 13 kwietnia 1999 r., sygn. akt K 36/98 oraz 29 czerwca 2004 r., sygn. akt P 20/02).

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazuje się, że w świetle art. 64 ust. 2 ustawy zasadniczej niedopuszczalne jest różnicowanie o charakterze podmiotowym, jednak nie są wykluczone zróżnicowania o charakterze jednoznacznie przedmiotowym, związanych z istotną odmiennością sytuacji faktycznych lub prawnych (zob. wyroki TK z: 6 października 2004 r., sygn. akt SK 23/02; 19 lipca 2005 r., sygn. akt SK 20/03; 24 kwietnia 2007 r., sygn. akt SK 49/05 oraz postanowienia TK z: 27 listopada 2006 r., sygn. akt SK 13/06 i 9 czerwca 2010 r., sygn. akt SK 32/09).

4. Jak już o tym była mowa, skarżąca upatruje naruszenia konstytucyjnej zasady równości i równej ochrony prawnej własności w tym, że wywiedziony przez NSA z art. 72 § 1 pkt 1 o.p. warunek powstania nadpłaty – tj. uszczerbek majątkowy po stronie podmiotu, który dokonał wpłaty tytułem podatku – nie ma powszechnego zastosowania do wszystkich podatków. Chociaż w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej można odnaleźć przykłady mające obrazować trafność tego stwierdzenia, to jednak nie substytuują one wymaganego na gruncie Konstytucji wyводу, że wymienieni podatnicy (zobowiązani do uiszczania daniny publicznej z różnych tytułów) stanowią klasę podmiotów podobnych. Tymczasem ocena każdej

regulacji prawnej z punktu widzenia zasady równości musi być poprzedzona dokładnym zbadaniem sytuacji prawnej podmiotów oraz analizą dotyczącą cech wspólnych i odmiennych. Inne klasy podatników, nieposiadające takiej samej podatkowej cechy istotnej, mogą być poddane odmiennym uregulowaniom (A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 84-85). Skarżąca nie precyzuje swoich zarzutów w stosunku do żadnej grupy (kategorii) podatników, spośród wymienionych przez nią jako nieobciążonych przesłanką doznania uszczerbku majątkowego w postępowaniu o nadpłatę podatku. Wydaje się, że za klasę podmiotów podobnych uznaje wszystkie podmioty, które dokonały wpłaty tytułem podatku w kwocie nienależnej (wyższej niż należna) i przenieśli ciężar ekonomiczny tej wpłaty na inne osoby.

Dostrzeżony przez Sejm niedostatek uzasadnienia ma w niniejszej sprawie kwalifikowaną rangę. Jak się bowiem okazuje, ustaleniom podjętym przez NSA w uchwale wydanej w sprawie o sygn. akt I GPS 1/11, przypisuje się – wbrew twierdzeniom inicjatorce postępowania – szersze znaczenie. Wymóg poniesienia uszczerbku majątkowego w praktyce orzeczniczej sądów administracyjnych jest odnoszony nie tylko do nadpłaty podatku akcyzowego uiszczanego z tytułu sprzedaży energii elektrycznej. W konsekwencji zasadnicze wątpliwości nasuwa fakt, czy w obrębie nadpłaty, jako instytucji prawa podatkowego uregulowanej w art. 72 § 1 pkt 1 o.p., opisane przez skarżącą różnicowanie (którego ewentualna dopuszczalność miałyby stanowić przedmiot oceny Trybunału Konstytucyjnego) w ogóle występuje.

5. Analiza judykatów dostępnych w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych wykazała, że uchwała NSA z 22 czerwca 2011 r. bywa przywoływana jako miarodajna przez sądy, które kwestionują prawo do odzyskania nadpłaty podatku akcyzowego nie tylko od energii elektrycznej (jak w sprawie skarżącej, podobnie zob. m.in. wyrok NSA z 10 kwietnia 2018 r., sygn. akt I GSK 519/16), lecz także od pozostałych wyrobów akcyzowych. Zdaniem sądów: „Treść uchwały z 22 czerwca 2011 r., sygn. akt I GPS 1/11 oraz podniesiona w niej argumentacja przekonują, że jej istota odnosi się do nadpłat (art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej) w podatku akcyzowym w zakresie wszystkich wyrobów akcyzowych, nie tylko w stosunku do energii elektrycznej. Nie znajduje bowiem uzasadnienia konstytucyjnego, jak też w prawie unijnym różnicowanie nadpłat

w akcyzie w zależności od wyrobu akcyzowego” (wyrok NSA z 20 września 2018 r., sygn. akt I GSK 592/15, podobnie m.in. wyroki NSA z: 19 września 2018 r., sygn. akt I GSK 217/15; 26 września 2018 r., sygn. akt I GSK 598/15; 26 września 2018 r., sygn. akt 233/15, przywołane orzeczenia odnoszą się do nadpłaty kwoty akcyzy z tytułu sprzedaży piwa smakowego). Stanowisko dotyczące nadpłaty podatku wyrażone w uchwale NSA jest przywoływane także w sprawach dotyczących innych opłat publicznoprawnych wliczanych do ceny towaru lub usługi. Przykładowo w wyroku NSA z 12 lutego 2018 r., sąd odnosząc się do nadpłaty z tytułu uiszczenia dodatkowych opłat geodezyjnych, stwierdził, że: „brak jest podstaw do tego, aby bronić praw podmiotu, który nie poniósł ekonomicznego ciężaru nadpłaty, o zwrot której wnosi, bowiem byłoby to społecznie nieuzasadnione. Sąd pierwszej instancji miał zatem prawo zawrzeć w uzasadnieniu swojego orzeczenia ocenę prawną – polegającą na uzależnieniu zwrotu nadpłaty od wykazania poniesienia jej ekonomicznego ciężaru przez wnioskodawcę – znajdującą potwierdzenie w uchwale NSA o sygn. akt I GPS 1/11, która co prawda została podjęta na tle sporów dotyczących podatku akcyzowego, jednak tezy w niej zawarte należy uznać za uniwersalne, a w konsekwencji znajdujące zastosowanie również w przedmiotowej sprawie” (sygn. akt I OSK 545/18; zob. także wyrok NSA z 16 maja 2019 r., sygn. akt I OSK 1901/17). Co jednak istotniejsze w świetle przywołanych przez skarżącą przykładów mających świadczyć o naruszeniu zasady równości, ostatnio na analizowaną wykładnię nadpłaty powołał się NSA w wyroku z 17 kwietnia 2019 r., dotyczącym nadpłaty podatku od towaru i usług (VAT). W uzasadnieniu wspomnianego orzeczenia sąd stwierdził, że: „istota stanowiska zajętego w uchwale (wyrażonego w sentencji uchwały) Izby Gospodarczej Naczelnego Sadu Administracyjnego w sprawie o sygn. I GPS 1/11, dotyczy wykładni art. 72 § 1 pkt 1 O.p., która – jak wynika z uzasadnienia tej uchwały – nie jest determinowana rodzajem podatku. Wykładania ta została bowiem przeprowadzona z uwzględnieniem norm konstytucyjnych (art. 64 Konstytucji), z czego wynika, że warunkiem ochrony podatnika w postępowaniu nadpłatowym jest powstanie uszczerbku majątkowego bezpośrednio na skutek zapłaty podatku. Zatem odniesienie się w sentencji uchwały do podatku akcyzowego uiszczanego z tytułu sprzedaży energii elektrycznej, nie powoduje ograniczenia wiążącego oddziaływania uchwały do spraw mających za przedmiot podatek akcyzowy (od sprzedaży energii elektrycznej). Uchwała ta znajduje przeto odniesienie także do sprawy nadpłaty

w podatku od towarów i usług, tym bardziej z uwagi na «konstrukcyjne» podobieństwo tego podatku i podatku akcyzowego [...]. Cechą podatku od towarów i usług (podobnie jak i podatku akcyzowego) jest to, że stanowi on element ceny towaru (art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach – Dz.U. z 2013 r. poz. 385 ze zm., a następnie art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 9 maja 2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług – Dz.U. z 2014 r., poz. 915 ze zm.), będąc jego integralną częścią. W konsekwencji, co do zasady, bezpośredni ekonomiczny ciężar opodatkowania spoczywa nie podatniku tego podatku, lecz na konsumentach, którzy nabywają towary i płacąc cenę wraz z podatkiem od towarów i usług – ponoszą faktycznie jego ciężar. Jest to skutkiem pośredniego charakteru podatków obrotowych, do których należy podatek od towarów i usług” (sygn. akt I FSK 589/17). Ten nurt w orzecznictwie sądów administracyjnych został już odnotowany w piśmiennictwie (zob. np. Ł. Pamuła, *Uzależnienie zwrotu nadpłaty od poniesienia ciężaru ekonomicznego opodatkowania również w VAT*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 6, s. 1 i nast., J. Matarewicz, *Iluzoryczne prawo do odzyskania nadpłaty w podatkach pośrednich*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 6, s. 17).

Gwoli ścisłości trzeba zaznaczyć, że w orzecznictwie sądów administracyjnych wskazać można i takie przykłady, gdzie z uwagi na szczególne okoliczności lub cechy podatku sąd uznaje ustalenia NSA podjęte w uchwale z 22 czerwca 2011 r. za nieadekwatne. Przykładowo w sprawach, w których przedmiotem sporu była nadpłata w podatku akcyzowym z tytułu nabycia dodatków do paliw silnikowych, sądy doszły do wniosku, że uchwała NSA z 22 czerwca 2011 r. (sygn. akt I GPS 1/11) oraz zawarta w niej wykładnia art. 72 § 1 pkt 1 o.p. dotyczy specyficznych stanów faktycznych. „Chodzi tu o nadpłatę powstałą przez uiszczenie podatku akcyzowego z tytułu sprzedaży energii elektrycznej, w których podatek akcyzowy stanowi element ceny wyrobu akcyzowego. Powyższe związane jest z faktem, że sprzedaż (energii) dokonana przez podatnika jest czynnością podlegającą opodatkowaniu podatkiem akcyzowym. W takiej sytuacji znajduje zastosowanie przepis art. 3 ust 1 pkt 1 ustawy o cenach, nakazujący uwzględnić akcyzę w cenie towaru. Uchwała ta, zatem nie może być w bezpośredni sposób odnoszona do stanu faktycznego niniejszej sprawy i w tym zakresie ani Sąd I instancji, ani też NSA w rozpatrywanej sprawie nie są nią związane. Uchwała NSA sygn. akt I GPS 1/11 dotyczyła zwrotu akcyzy zapłaconej przez producentów energii elektrycznej w okresie od stycznia 2006 r. do marca 2009 r. Polskie przepisy,

obligujące producentów energii do zapłaty akcyzy, były niezgodne z prawem unijnym, które przewidywało pobór podatku akcyzowego na kolejnych fazach obrotu energią elektryczną. Specyfiką tych spraw było zatem to, że podatek akcyzowy nie został wcale skalkulowany według zawyżonych stawek (tak jak to ma miejsce w niniejszej sprawie), lecz został pobrany od niewłaściwego podmiotu (tzn. od producenta energii zamiast od dystrybutora/redystrybutora). W takiej sytuacji producent energii otrzymując zwrot akcyzy uzyskałby korzyść nienależną, gdyż koszty akcyzy przeniósł na nabywcę energii i nie został zubożony. W sprawie skarżącej spółki akcyza została pobrana od właściwego podmiotu, niemniej jednak została skalkulowana przy zastosowaniu zawyżonej stawki. Sprzedaż wyrobów akcyzowych dokonana przez skarżącą nie stanowiła czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, gdyż podatek ten został już uprzednio zapłacony z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia przedmiotowych wyrobów. Zatem ciężar ekonomiczny tego zawyżenia poniosła skarżąca, zaś budżet Państwa otrzymał z tytułu akcyzy zapłaconej przez skarżącą więcej środków finansowych aniżeli powinien był otrzymać. Tym samym przepis art. 3 ust 1 pkt 1 ustawy o cenach nie znajdował w sprawie zastosowania” (wyroki NSA z: 9 maja 2019 r., sygn. akt I GSK 36/17; 10 maja 2019 r., sygn. akt I GSK 679/17).

Przywołane motywy rozstrzygnięcia sądowego jaskrawo dowodzą, że aby ocena konstytucyjności art. 72 § 1 pkt 1 o.p. z punktu widzenia zasady równości i równej ochrony praw majątkowych była możliwa, skarżąca powinna była jednoznacznie określić, jakie grupy podatników porównuje, a następnie wykazać, że stanowią one grupę podmiotów podobnych (posiadają takie same cechy relewantne z perspektywy regulacji podatkowych). Warunki te *in casu* nie zostały spełnione.

6. Skarżąca nietrafnie oceniła praktykę orzeczniczą sądów administracyjnych w zakresie implementacji ustaleń NSA dokonanych w uchwale z 22 czerwca 2011 r. (sygn. akt I GPS 1/11). Wskazane przez nią rozstrzygnięcia nie dowodzą istnienia w zakresie wykraczającym poza podatek akcyzowy z tytułu sprzedaży energii elektrycznej trwałej, jednolitej wykładni sądowej pojęcia nadpłaty, która mogłaby rzutować na ocenę przez TK zawartości normatywnej kwestionowanego art. 72 § 1 pkt 1 o.p. Z tego również względu nie sposób przyjąć, iż zarzut uchybienia zasadzie równości i zasadzie równej ochrony praw majątkowych przez zakwestionowaną regulację został należycie uzasadniony.

7. Poczynione wyżej uwagi wiodą do konkluzji, iż postępowanie niniejsze w zakresie dotyczącym zgodności kwestionowanego przepisu z art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 2 Konstytucji, powinno zostać **umorzone** ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku (art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK).

8. Drugi zarzut podniesiony w piśmie inicjującym niniejsze postępowanie przed TK dotyczy naruszenia zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, stanowiącej rozwinięcie (wzmocnioną postać) ogólnej zasady dostatecznej określoności regulacji prawnych, wynikającej z zasady poprawnej legislacji. W tym zakresie, jako punkt odniesienia dla oceny konstytucyjności art. 72 § 1 pkt 1 o.p., został wskazany zespół przepisów, a mianowicie ujęte związkowo: art. 84, art. 217, art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji. Również ten aspekt wymaga poczynienia pewnych ustaleń o charakterze formalnoprawnym, związanych z oceną dopuszczalności skargi konstytucyjnej.

9. Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji skarga stanowi konstytucyjny środek ochrony wolności i praw. W konsekwencji, co do zasady, przesłanką dopuszczalności złożenia skargi nie jest każde naruszenie Konstytucji, ale tylko naruszenie wyrażonych w niej wolności lub praw człowieka i obywatela, z których wynikają przysługujące skarżącemu konstytucyjne prawa podmiotowe. Koresponduje z tym utrwalony pogląd sądu konstytucyjnego, zgodnie z którym w postępowaniu zainicjowanym skargą kontrola może odbywać się jedynie na podstawie postanowień Konstytucji statuujących wolności lub prawa podmiotowe, a zatem postanowień będących podstawą normy prawnej adresowanej do obywatela, kształtującej jego sytuację prawną i dającą mu możliwość wyboru zachowania (por. m.in. wyrok TK z 13 stycznia 2004 r., sygn. akt SK 10/03). W związku z powyższym kilka uwag należy odnieść do sposobu ujęcia wzorca kontroli w niniejszej sprawie, w szczególności zaś powołania w tym charakterze art. 84 („Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”) oraz art. 217 Konstytucji („Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”).

W trybunalskim orzecznictwie oraz w doktrynie prawa z przywołanych przepisów – ujmowanych samodzielnie lub łącznie – wywodzi się szereg zasad konstytucyjnych, w tym przede wszystkim zasadę władztwa daninowego państwa, upoważniającą organy władzy publicznej do stanowienia i egzekwowania regulacji podatkowych, oraz zasadę powszechności opodatkowania, nakazującą wszystkim podporządkowanie się takim regulacjom. Niemniej, według Trybunału Konstytucyjnego: „art. 84 i art. 217 Konstytucji stanowią samodzielną podstawę ograniczania prawa własności i praw majątkowych przez regulacje daninowe. Nie znaczy to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków daninowych jednostki wobec państwa można traktować jako funkcjonujące bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, całkowicie niezależnie od ich treści. Konieczne jest zauważenie, iż w istocie rozważane postanowienia konstytucyjne pełnią podwójną funkcję: z perspektywy obowiązków jednostki przewidują powinność ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, z perspektywy praw i wolności jednostki przewidują możliwość ograniczania tych praw i wolności, które mogą doznać uszczerbku w wyniku realizacji czy egzekucji obowiązków daninowych, w zasadzie wyłączając w tym wypadku gwarancje wynikające z art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji; skoro jednak art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej są przepisami współkształtującymi treść konstytucyjnych praw i wolności, a mianowicie określającymi warunki, na jakich rozważane prawa i wolności mogą być ograniczane przez przepisy daninowe, nie powinno budzić żadnych wątpliwości, że stanowią one w tym zakresie – podobnie jak art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji w odniesieniu do innych ograniczeń – samodzielne wzorce kontroli konstytucyjności prawa, w tym również w wypadku kontroli zainicjowanej wniesieniem skargi konstytucyjnej; podmioty wnoszące taką skargę są uprawnione skonstruować zarzuty naruszenia ich praw lub wolności przez regulację daninową przez odwołanie się do zasady wyłączności ustawy w prawie daninowym lub zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzonych z art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej, podobnie jak w odniesieniu do innych regulacji dopuszczalne jest przedstawienie zarzutu niezgodności z zasadą wyłączności ustawy w wypadku ograniczania praw i wolności konstytucyjnych lub zasadą szczególnej określoności regulacji ustanawiających takie ograniczenia” (wyrok TK z 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09). Rozwinięcie i uszczegółowienie tego stanowiska odnaleźć można w wyroku TK z 13 grudnia 2017 r., sygn. akt SK

48/15, w uzasadnieniu którego, w odniesieniu do art. 84 i art. 217 Konstytucji wskazano: „Powołane przepisy stanowią podstawę ograniczania chronionych konstytucyjnie prawa własności i innych praw majątkowych, wyłączając w rozważanym zakresie, przynajmniej co do zasady, zastosowanie art. 64 ust. 3 Konstytucji, z zastrzeżeniem dwóch wyjątków od tak sformułowanej zasady ogólnej, gdy 1) prawodawca pod pozorem regulacji daninowej ustanowi instrument służący celom innym niż fiskalne, w szczególności nacjonalizacyjnym czy represyjnym, lub 2) badane zagadnienie nie dotyczy nałożenia na jednostki obowiązku pewnych świadczeń czy ustalenia ich wielkości lub wysokości, lecz takich spraw jak – przykładowo – określenie warunków zwrotu podatku, wskazanie wymogów formalnych umożliwiających obniżenie jego kwoty czy też ustanowienie obowiązku złożenia deklaracji majątkowych” (zob. także wyrok TK z 6 grudnia 2016 r., sygn. akt SK 7/15).

W świetle cytowanych wypowiedzi Trybunału nie ulega wątpliwości, że art. 84 i art. 217 Konstytucji mogą być samodzielnymi wzorcami kontroli realizowanej w następstwie wniesienia skargi konstytucyjnej (por. również wyrok TK z 27 grudnia 2004 r., sygn. akt SK 35/02). *In casu* nie jest natomiast łatwo ocenić trafność powiązania tych przepisów z art. 64 ust. 3 Konstytucji, który – według jednoznacznie wyrażonej intencji skarżącej – został przywołany (wraz z art. 31 ust. 3 Konstytucji) dla podkreślenia stopnia ingerencji kwestionowanej regulacji w sferę jej praw własności. Dotychczasowy dorobek jurysdykcyjny sądu konstytucyjnego daje podstawy by uznać, że nadpłata podatku powinna być traktowana jako „inne niż własność prawo majątkowe”. Wprawdzie w wyroku z 13 października 2008 r., sygn. akt K 16/07, Trybunał – rozróżniając samo nałożenie obowiązku podatkowego VAT od sposobu jego realizacji – w odniesieniu do przepisu regulującego prawo podatnika do zwrotu nadwyżki VAT (różnicy kwoty podatku należnego i kwoty podatku naliczonego) wyraził ogólny pogląd, że kwestionowany przepis „może być oceniany z punktu widzenia art. 64 i art. 31 ust. 3 Konstytucji”. Jednak nawet w przywołanej sprawie wzorcami kontroli wskazanymi przez wnioskodawcę i ujętymi w sentencji orzeczenia były jedynie dwa pierwsze ustępy art. 64 Konstytucji. Późniejsze wypowiedzi utrwalają ten kierunek trybunalskiej praktyki. W wyroku z 10 marca 2009 r., sygn. akt P 80/08, Trybunał wskazał m.in.: „Zgodnie z art. 64 ust. 1 Konstytucji, «Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia». Art. 64 ust. 3 Konstytucji stanowi zaś, że «Własność może być ograniczona tylko w drodze

ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności». Mimo że ostatnie z powołanych postanowień nie odsyła wprost do art. 31 ust. 3 Konstytucji, w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego nie ulega wątpliwości, że do oceny legalności ograniczeń prawa własności znajduje zastosowanie ogólny mechanizm wynikający z szeroko rozumianej zasady proporcjonalności [...] Już w tym miejscu, bez potrzeby rozwijania szerszej argumentacji, można stwierdzić, że postanowienie art. 64 ust. 3 Konstytucji nie stanowi w rozpatrywanej sprawie relewantnego wzorca kontroli. [...] nie sposób uznać, że w tej sprawie [dotyczącej kręgu osób uprawnionych do złożenia korekty i wniosku o zwrot nadpłaty VAT – uwaga własna] mamy do czynienia z nieproporcjonalnym ograniczeniem, czy wręcz «wyzuciem» z własności. Problem poddany rozważeniu Trybunału sprowadza się do oceny rozwiązania, które utrudnia czy też wręcz uniemożliwia skorygowanie i zwrot nadpłaconego podatku. Zdaniem Trybunału, w tym kontekście nie można mówić o własności – przynajmniej w ścisłym rozumieniu tego terminu – ale o wierzytelności bądź o ekspektatywie wierzytelności o zwrot nadpłaconego VAT [...]. Artykuł 64 ust. 3 Konstytucji, stanowiący o przesłankach dopuszczalności ograniczenia własności, nie jest zatem, w tym przypadku relewantnym wzorcem kontroli konstytucyjnej”. Ten kierunek refleksji konstytucyjnoprawnej znalazł aprobatę także w późniejszych judykatach, m.in. w wyroku z 21 lipca 2010 r., sygn. akt SK 21/08, w którym Trybunał odnotował: „Dopuszczalność stosowania art. 64 Konstytucji jako wzorca kontroli w sprawach dotyczących zwrotu nadpłaty podatku potwierdzona została m.in. w wyrokach TK z 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04 (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110) oraz z 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06 (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105). W wyroku z 10 marca 2009 r., sygn. P 80/08 (OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 26), Trybunał uznał, że w kontekście prawa do zwrotu nadpłaconego VAT nie można mówić co prawda o własności – przynajmniej w ścisłym rozumieniu tego terminu – ale o wierzytelności bądź o maksymalnie ukształtowanej ekspektatywie wierzytelności dotyczącej zwrotu nadpłaconego VAT, z tych względów prawo to korzysta z ochrony prawnej gwarantowanej «innym niż własność prawom majątkowym» w art. 64 ust. 1 Konstytucji”.

10. Z trybunalskiego dorobku orzeczniczego wynika, że zasadę określoności przepisów prawnych należy wiązać również z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Jak bowiem stwierdził Trybunał Konstytucyjny m.in. w wyroku z 10 listopada 1998 r., w sprawie

o sygn. akt K 39/97: „należyta poprawność, precyzyjność i jasność przepisów prawnych ma szczególne znaczenie, gdy chodzi o ochronę konstytucyjnych praw i wolności człowieka i obywatela. Adresat normy prawnej musi wiedzieć, jakie jego zachowanie i z jakich przyczyn ma znaczenie prawne”. Pogląd ten został przypomniany w wyroku TK z 13 lutego 2001 r., sygn. akt K 19/99, w którym ponadto odnotowano: „Od dawna także w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego ugruntowane jest stanowisko, że dziedziną, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest – obok prawa karnego – także dziedzina prawa daninowego (por. orzeczenie z 29 marca 1994 r., K. 13/93, OTK w 1994 r., cz. I, s. 50)”. W tym wypadku, kwestionowany przepis ustawy o kontroli skarbowej (nieprecyzyjnie i niejednoznacznie wskazujący „środki łączności” i „środki techniczne” oraz zakres obowiązku nieodpłatnego kopiowania dokumentów określonych przez kontrolującego) był uznany za regulację niespełniającą wymogów zasady określoności i tym samym – za niezgodną z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Oszczędne w odniesieniu do tego wzorca kontroli uzasadnienie skargi konstytucyjnej (która zainicjowała niniejsze postępowanie) pozwala stwierdzić, że właśnie ten aspekt art. 31 ust. 3 Konstytucji ma stanowić punkt odniesienia dla oceny art. 72 § 1 pkt 1 o.p. Należy jednak zaznaczyć, że – z jednej strony – ten zarzut nie został przez skarżącą szerzej umotywowany, z drugiej – lakoniczna argumentacja sformułowana w tym kontekście pokrywa się z argumentacją dotyczącą zarzutu naruszenia zasady prawidłowej legislacji w wariantcie odnoszącym się do przepisów prawa daninowego. W związku z tym nasuwają się pewne wątpliwości, czy postępowanie w zakresie badania zgodności art. 72 § 1 pkt 1 o.p. z art. 31 ust. 3 Konstytucji nie powinno ulec umorzeniu.

11. Uwzględniając przywołany dorobek orzeczniczy Trybunału należy dojść do wniosku, że w niniejszej sprawie przepisy tworzące układ odniesienia dla kontroli art. 72 § 1 pkt 1 o.p. wymagają pewnej korekty. Wydaje się, iż kwestionowana regulacja ordynacji podatkowej winna być weryfikowana pod kątem zgodności z art. 84 i art. 217 w związku z art. 64 ust. 1 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, ewentualnie – art. 84 i art. 217 Konstytucji. Sejm uznaje (co znajduje odzwierciedlenie w *petitum* stanowiska), iż konfiguracja wymieniona jako pierwsza – bliższa ujęciu zarzutów przez skarżącą – pełniej eksponuje ochronę „innego niż własność prawa majątkowego”, co jest zasadniczym celem skargi konstytucyjnej. Stosownej a przy

tym ostatecznej modyfikacji władny jest dokonać Trybunał Konstytucyjny, mając na względzie zasadę *falsa demonstratio non nocet*, która obowiązuje w realizowanej przezeń procedurze kontroli norm.

VI. Zasada szczególnej określoności regulacji daninowych

1. Wzorzec kontroli

1.1. Ograniczając – z uwagi na kierunek prezentowanej w skardze konstytucyjnej argumentacji – charakterystykę wzorca kontroli do zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, na wstępie trzeba podkreślić, że nie znajduje ona bezpośredniego wyrazu w przepisach Konstytucji, lecz jest wynikiem ustaleń doktryny i orzecznictwa sądu konstytucyjnego. Kluczowe znaczenie dla odczytania jej sensu normatywnego mają art. 84 oraz art. 217 Konstytucji.

W ślad za przedstawicielami nauki warto zaznaczyć ścisły związek treściowy obydwu wymienionych wyżej przepisów. „Analiza art. 217 Konstytucji RP wymaga uwzględnienia treści art. 84, który stanowi o obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. To jego rozwinięciem jest art. 217, który nakazuje nie tylko, aby samo nakładanie podatków odbywało się w drodze ustawy, lecz także aby ustawa ta regulowała określone kwestie. Z art. 84 wynika, iż powinność ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych jest konstytucyjnym obowiązkiem obywateli” (W. Nykiel, A. Mariański, *komentarz do art. 217 [w:] Konstytucja RP. Tom 2. Komentarz art. 87-243*, red. M. Safjan, M. Bosek, Warszawa 2016, s. 1483). Artykuł 217 powiązany merytorycznie z art. 84 Konstytucji wyraża „powszechnie akceptowaną we współczesnych ustawodawstwach zasadę ustawowej regulacji podatku i innych danin publicznych, którą określa się także mianem zasady wyłączności ustawowej w prawie daninowym. Jednocześnie podkreślić trzeba, iż przepis ten, ograniczając swobodę administracji publicznej, ma charakter *sui generis* gwarancji w stosunku do podatników, gdyż chroni ich przed dowolnością w zakresie kształtowania ich obowiązków w procesie stosowania prawa podatkowego. Ponadto wyraża także, wraz z art. 84, zasadę władztwa podatkowego państwa, które w celu sfinansowania potrzeb publicznych ma prawo nakładać podatki [...] Z art. 217 wynikają także wymagania w zakresie dostatecznej określoności ustaw podatkowych. Ustawowe

uregulowanie podmiotu, przedmiotu i stawek podatkowych ma umożliwić ustalenie wysokości podatku. Tym samym ani akt wykonawczy, ani tym bardziej interpretacja przepisów podatkowych nie mogą prowadzić do zmiany sytuacji na niekorzyść podatnika. Gwarancyjny charakter art. 217 dotyczy wyższych standardów zarówno co do zupełności regulacji, jak i jej klarowności [...]. Za naruszenie zasad konstytucyjnych uważane jest formułowanie niejasnych i nieprecyzyjnych przepisów podatkowych, które powodują niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. Ustawodawca nie może pozostawiać nadmiernej swobody w ustalaniu zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki organom stosującym prawo [...] konsekwencją konstytucyjnej zasady określoności jest zasada *in dubio pro tributario*. Z zasady określoności wynika konieczność precyzyjnego wyznaczania granic ingerencji w sferę praw i wolności obywatelskich [...]. Ustawodawca powinien tak kształtować normy prawa podatkowego, aby ciężar opodatkowania był możliwy do przewidzenia. W przypadku gdy w procesie wykładni powstaną wątpliwości co do znaczenia normy podatkowej, należy je rozstrzygać na korzyść podatnika” (W. Nykiel, A. Mariański, *komentarz ...*, s. 1489-1490; na temat zasady określoności przepisów prawa podatkowego szerzej zob. A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 151-160).

1.2. Z dorobku orzeczniczego Trybunału Konstytucyjnego wynika, że zasada szczególnej określoności regulacji daninowych jest pochodną (rozwiniciem) zasady poprawnej legislacji (będącej komponentem zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa) wzmocnionej przez art. 84 i art. 217 Konstytucji. Analiza wymogów wynikających z zasady poprawnej legislacji w obszarze prawa podatkowego wskazuje na to, że stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności określonej regulacji z ustawą zasadniczą ze względu na jej niejednoznaczność czy nieprecyzyjność jest uzasadnione wyłącznie wówczas, gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany. Jednak wyznaczenie granicy pomiędzy zwykłą i kwalifikowaną niejasnością stanu prawnego nie jest możliwe *in abstracto*, tym bardziej że w zależności od gałęzi prawa i regulowanej materii przebiega ona w nieco inny sposób. Według utrwalonego stanowiska Trybunału wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym (prawo cywilne, prawo rodzinne, prawo handlowe),

a w mniejszym stopniu w prawie publicznym. Z kolei w prawie publicznym sąd konstytucyjny czyni dalsze rozróżnienie między prawem administracyjnym, prawem podatkowym i prawem karnym, uznając, że poziom wymaganej precyzji powinien wzrastać w każdej z kolejno wymienionych dziedzin prawa. Okoliczność tę traktuje jako konsekwencję odmiennego zakresu swobody interpretacyjnej w poszczególnych gałęziach prawa, wynikającego m.in. z różnego stopnia dopuszczalności posługiwania się w ich ramach funkcjonalnymi regułami wykładni w celu rozstrzygnięcia rozważanych wątpliwości (zob. m.in. wyroki TK z: 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09; lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09; 5 czerwca 2014 r., sygn. akt K 35/11; 13 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 48/15 oraz wyrok pełnego składu TK z 29 lipca 2014 r., sygn. akt P 49/13).

W przypadku, gdy danym przepisom prawnym, wskutek ich trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni, zostało przypisane określone znaczenie normatywne, zgodnie z przyjętym przez Trybunał zapatrywaniem, przedmiotem kontroli staje się – tak jak w niniejszym postępowaniu – norma prawna, którą odtworzono w praktyce orzeczniczej. Jak odnotował przy tym sąd konstytucyjny, może się zdarzyć, że znaczenie nadane przez organy władzy publicznej pewnej regulacji, niebudzącej zastrzeżeń z punktu widzenia ustawy zasadniczej, okazuje się sprzeczne z Konstytucją, w wyniku zignorowania przez te organy obowiązku dokonywania wykładni wszystkich przepisów prawnych w zgodzie z aktami normatywnymi o wyższej mocy prawnej. Według Trybunału: „Omawiany wypadek niekonstytucyjności wystąpi nie tylko w sytuacji, gdy spośród kilku możliwych, akceptowalnych i nieakceptowalnych konstytucyjnie znaczeń przepisu prawnego został wybrany wariant interpretacyjny niedający się uzgodnić z Konstytucją, lecz także w sytuacji, gdy w ramach gałęzi prawa, w których obowiązuje szczególny standard wymaganej określoności regulacji ustawowej (prawo daninowe, prawo karne), pewna regulacja jest stosowana *per analogiam* bądź w sposób rozszerzający na niekorzyść podmiotów obowiązanych. Dochodzi przez to do naruszenia zakazu wykładni przez analogię bądź zakazu wykładni rozszerzającej, które to zakazy mają w tych dziedzinach prawa bezpośrednie uzasadnienie konstytucyjne. W ostatnio wymienionych wypadkach nie byłaby trafna teza o naruszeniu przez prawodawcę przewidzianych w ustawie zasadniczej wymogów treściowych dla stanowionego prawa (odtworzone przez organy władzy publicznej normy prawne nie musiałyby przecież być materialnie niezgodne z normami Konstytucji). Nie powinno jednak

budzić wątpliwości, że mielibyśmy wówczas do czynienia z naruszeniem zasady poprawnej legislacji, skoro prawodawca przez odpowiednie sformułowanie aktu normatywnego nie wykluczył niedopuszczalnego z punktu widzenia ustawy zasadniczej analogicznego bądź rozszerzającego stosowania przepisów prawnych albo – jeśli pomimo zachowania wymaganego standardu legislacyjnego – nie zareagował następczo na niewłaściwą ich interpretację w praktyce orzeczniczej i nie wprowadził do aktu normatywnego koniecznych zmian mających na celu jej wyeliminowanie. Odmienne stanowisko prowadziłyby w wypadku podniesionych do rangi konstytucyjnej zasad *nullum crimen sine lege* czy *nullum tributum sine lege* (których komponentem jest zakaz wykładni przez analogię oraz zakaz wykładni rozszerzającej na niekorzyść podmiotów obowiązanych) do pozbawienia ich – w istotnym stopniu – praktycznego znaczenia w zakresie związanym z kontrolą konstytucyjności prawa” (wyroki TK z: 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09; 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09).

1.3. Najszerzej – jak dotąd – na temat zasady *in dubio pro tributario* Trybunał Konstytucyjny wypowiedział się w wyroku z 13 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 48/15. Uznając tę zasadę za fundamentalną dla wykładni przepisów prawa daninowego, w tym prawa podatkowego, i postrzegając ją jako oczywistą konsekwencję, wyrażonej w art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji, zasady *nullum tributum sine lege*, stwierdził: „Przestrzeganie omawianej zasady przez organy podatkowe oraz kontrolujące ich działalność sądy administracyjne jest warunkiem koniecznym zapewnienia podatnikom niezbędnego poziomu bezpieczeństwa prawnego, co niewątpliwie sprzyjać będzie budowaniu zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa w tym bardzo newralgicznym obszarze. [...] Z niepokojem trzeba jednak odnotować, że rozważana zasada – również po jej wyrażeniu *expressis verbis* w art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa [...] : «Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika» – nie spełnia w praktyce swojej roli. Trybunał Konstytucyjny stanowczo podkreślił, że za całkowicie bezpodstawną konstytucyjnie trzeba uznać przede wszystkim subiektywną interpretację zasady *in dubio pro tributario*, zgodnie z którą o jej aplikacji decyduje fakt wystąpienia wątpliwości po stronie określonego podmiotu (podatnika czy – co znacznie częstsze – organu podatkowego). Trudno bowiem założyć, by zastosowanie wspomnianej

zasady, mającej niekwestionowaną podstawę konstytucyjną, zależało od tego, czy osoba dokonująca wykładni regulacji daninowej potrafi właściwie dostrzec i – wtórnie – prawidłowo usunąć wszelkie niejasności tekstu prawnego. Z tego względu konieczne i w pełni uzasadnione wydaje się opowiedzenie za obiektywnym rozumieniem zasady *in dubio pro tributario*, według którego jej aplikacja pozostaje zrelatywizowana do tych wątpliwości, jakie w odniesieniu do danej regulacji daninowej powstają na gruncie przyjętych w kulturze prawnej reguł interpretacji.

Jak przy tym powszechnie przyjmuje się w polskiej doktrynie prawniczej, wśród dyrektyw wykładni wyróżnić można dyrektywy: 1) językowe, nakazujące rozumienie przepisów prawnych zgodnie z regułami semantycznymi i syntaktycznymi języka etnicznego, z zastrzeżeniem specyficznego znaczenia określonych wyrażeń nadanego im w języku prawnym lub prawniczym, 2) systemowe, służące zachowaniu spójności systemu prawnego, które – w razie wieloznaczności językowej – przewidują odrzucenie wariantu interpretacyjnego niezgodnego z zasadami prawnymi (aspekt poziomy) lub unormowaniami o wyższej mocy prawnej (aspekt pionowy), oraz 3) funkcjonalne, w tym celowościowe (teleologiczne), odwołujące się do wartości i celów prawodawcy. Aplikacja wymienionych trzech zestawów dyrektyw wykładni skutkuje – niejako z założenia – eliminacją wszelkich niejasności obarczających tekst prawny, a zatem pozwala na odtworzenie normy prawnej jako wypowiedzi jednoznacznej. W konsekwencji, przyjmowane niekiedy zapatrywanie, że zasada *in dubio pro tributario* znajduje zastosowanie dopiero po uwzględnieniu wszystkich rodzajów dyrektyw interpretacyjnych prowadzi do oczywistego absurdu, wykluczając spełnianie przez tę zasadę jakiegokolwiek rzeczywistej funkcji, a w szczególności roli wyznaczonej jej przez ustawę zasadniczą.

Dostrzegając omówione powyżej nieprawidłowości dotyczące rozumienia zasady *in dubio pro tributario*, Trybunał Konstytucyjny wskazał, że jako reguła interpretacji jest ona dyrektywą wykładni funkcjonalnej, która wyklucza w procesie interpretacji regulacji daninowych inne racje odwołujące się do wartości lub celów przypisywanych prawodawcy. Nieusuwalna wątpliwość dotycząca wykładni omawianego rodzaju regulacji oznacza zatem tylko taką wątpliwość, która pozostaje aktualna po zastosowaniu reguł interpretacji językowej oraz systemowej. W konsekwencji, co Trybunał zaznaczył już stanowczo w wyrokach o sygn. P 33/09 oraz SK 18/09, w wypadku gdy po starannej aplikacji językowych dyrektyw wykładni

oraz – ewentualnym – odrzuceniu tych wariantów interpretacyjnych, które nie spełniają wymogów systemowych, interpretator:

1) uzyskał jednoznaczność poddanej wykładni regulacji daninowej, nie wolno mu modyfikować otrzymanego rezultatu interpretacyjnego w oparciu o argumentację funkcjonalną, w tym celowościową, jeżeli prowadziłoby to do pogorszenia sytuacji prawnej podatnika lub innego podmiotu obowiązanego do świadczenia daniny publicznoprawnej,

2) nie uzyskał jednoznaczności poddanej wykładni regulacji daninowej, spośród możliwych rezultatów interpretacyjnych, musi dokonać wyboru rezultatu najbardziej korzystnego z punktu widzenia sytuacji prawnej podatnika lub innego podmiotu obowiązanego do świadczenia daniny publicznoprawnej.

Argumentacja funkcjonalna, w tym celowościowa, nie powinna i nie może – w świetle wymogów wynikających z art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji – służyć zwiększeniu powinności obarczających jednostki. Władztwo daninowe przysługujące państwu jest bowiem równoważone w aspekcie formalnym co najmniej przez nałożenie na prawodawcę obowiązku jasnego formułowania stanowionych przez niego w tym obszarze przepisów prawnych, co wielokrotnie podkreślano w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego”.

1.4. Rekapitułując powyższe ustalenia, dotychczasowe orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego nakazuje uznać, iż wskazane w piśmie inicjującym niniejsze postępowanie wzorce kontroli – nawet jeżeli wymagają pewnej korekty, czy potencjalnej redukcji – przesądzają o dopuszczalności rozpoznania skargi konstytucyjnej w zakresie, w jakim dotyczy ona zarzutu naruszenia zasady szczególnej określoności przepisów daninowych. Dalsza analiza merytoryczna potwierdza nadto, że wymieniona zasada konstytucyjna jest również adekwatnym punktem odniesienia dla oceny art. 72 § 1 pkt 1 o.p.

2. Analiza zgodności

2.1. Prawo do zwrotu nadpłaty podatku, jako „inne niż własność prawo majątkowe”, ma swoją normatywną podstawę w ustawie. Zostało uregulowane w kwestionowanym art. 72 § 1 pkt 1 o.p. Ustalenie jego normatywnego sensu nie może jednak abstrahować od konstytucyjnego kontekstu.

W piśmiennictwie wyrażany jest pogląd, że „prawo do otrzymania zwrotu nadpłaconego podatku jest prawem posiadającym wymiar konstytucyjny, urzeczywistniającym takie zasady ustrojowe jak zasada państwa prawa, czy też zasada nakładania danin publicznych w formie ustawy” (M. Ślifirczyk, *Zarzut przerzucenia przez podatnika ciężaru nienależnego podatku na inne podmioty jako ograniczenie prawa do zwrotu nadpłaty w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego* [w:] *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, red. P. J. Lewkowicz, J. Stankiewicz, Białystok 2010, s. 465).

Konstytucyjne zakotwiczenie prawa do zwrotu nadpłaty dostrzegł również w swym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny. Uwzględniając stanowisko doktryny stwierdził: „Nadpłata i związany z nią obowiązek państwa zwrotu kwoty nienależnej lub zapłaconej w wysokości wyższej od należnej są związane z zasadą państwa prawa. Jest to konsekwencja normy konstytucyjnej, stosownie do której podatek może być nałożony tylko ustawą (por. art. 217 Konstytucji). Skoro podatek jest zobowiązany do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z przepisów prawa, to można z tego wywieść jego uprawnienie do zwrotu tego, co zostało nadpłacone albo zapłacone bez podstawy ustawowej (zob. M. Popławski, [w:] *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowego*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 624)” (postanowienie TK z 29 listopada 2010 r., sygn. akt P 45/09).

Niezależnie od konstytucyjnego osadzenia prawa do zwrotu nadpłaty podatku, w cytowanym powyżej orzeczeniu Trybunał Konstytucyjny sformułował jednoznaczny pogląd, że ustrojodawca nie przesądził, by poniesienie ciężaru ekonomicznego podatku decydowało o możliwości skorzystania z tego prawa przez podatnika. Sąd konstytucyjny uznał, że „obowiązujące przepisy dotyczące nadpłaty realizują jeden z możliwych modeli tej instytucji” zaś „Do parlamentu należy ewentualne wprowadzenie w ustawie, wzorem niektórych państw europejskich, modelu nadpłaty przewidującego przesłankę poniesienia przez podatnika ciężaru ekonomicznego podatku jako warunku zwrotu nadpłaty podatku (zob. uchwała NSA wydana w składzie 7 sędziów 13 lipca 2009 r., sygn. akt I FPS 4/09). Trybunał Konstytucyjny nie ma kompetencji do zastąpienia ustawodawcy albo wskazywania, który model zwrotu nadpłaty podatku byłby właściwy” (*ibidem*).

2.2. W tym kontekście warto odnotować, że w Sejmie minionej kadencji trwały prace legislacyjne nad rządowym projektem ustawy – Ordynacja podatkowa (druk sejmowy nr 3517/VIII kad.), opracowanym przez specjalną komisję, powołaną rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (Dz. U. poz. 1471, ze zm.). Wspomniane przedłożenie zakładało generalną przebudowę przepisów regulujących nadpłatę podatku. W związku z rozpatrywaną skargą konstytucyjną wśród zmian należy zwrócić uwagę przede wszystkim na sprecyzowanie definicji nadpłaty i „uwzględnienie elementu bezpodstawnego wzbogacenia jako przesłanki, której zaistnienie eliminuje możliwość jej zwrotu” (uzasadnienie projektu ustawy, s. 22). Jak przewidywał art. 185 § 1 projektowanej ordynacji podatkowej: „Za nadpłatę uważa się kwotę nadpłaconego podatku lub kwotę zapłaconą nienależnie jako podatek”, jednak tego przepisu nie stosuje się „w zakresie w jakim organ podatkowy udowodni, że w wyniku zwrotu kwot, o których mowa w § 1, lub ich części, nastąpi bezpodstawne wzbogacenie” (art. 185 § 2 projektowanej ordynacji podatkowej). W uzasadnieniu projektu wyjaśniono: „Oznacza to, że organ podatkowy będzie mógł odmówić dokonania zwrotu należności, która spełnia warunki określone w art. 185 § 1, jeśli wykaże, że w wyniku zwrotu tej kwoty nastąpi bezpodstawne wzbogacenie osoby uprawnionej do uzyskania nadpłaty. Uzasadniając potrzebę takiej regulacji, należy wskazać, że konstrukcja podatku, zwłaszcza w podatkach pośrednich, umożliwia przeniesienie obciążenia z tego tytułu na konsumenta towaru lub usługi. Rozwiązania prawne w zakresie nadpłaty nie powinny jednak prowadzić do bezpodstawnego wzbogacenia podatnika. Podkreślić należy, że przedmiotowy przepis nie tworzy generalnego domniemania, iż każdy uiszczony podatek akcyzowy lub inne podatki pośrednie są w całości, zawsze przerzucane na konsumenta, kosztem którego następuje przysporzenie Skarbu Państwa. Ocena czy w danych okolicznościach doszło do nieuprawnionego wzbogacenia powinna być każdorazowo dokonana z uwzględnieniem oceny przez organ przesłanek ekonomicznych dotyczących zarówno zakresu, jak i możliwości przerzucenia ciężaru podatkowego” (uzasadnienie projektu ustawy, s. 237-238).

Wnioskodawca podkreślił, że „istota przepisu sprowadza się do potwierdzenia akceptowanego obecnie w orzecznictwie sądów postępowania się konstrukcją bezpodstawnego wzbogacenia na etapie określania nadpłaty”. Koniec

VIII kadencji Sejmu uniemożliwił kontynuację prac nad tą propozycją, wstrzymał przyjęcie nowego – alternatywnego w stosunku do przewidzianego pierwotnie w ordynacji podatkowej – modelu zwrotu nadpłaty podatku.

Sejm podtrzymuje swoje stanowisko z 9 kwietnia 2010 r., wyrażone w sprawie o sygn. akt P 45/09, że istota problemu związanego z nadpłatą w podatku akcyzowym nie wynika wprost z brzmienia art. 72 § 1 pkt 1 o.p. Z kolei trafne w warunkach wówczas rozbieżnego orzecznictwa sądowego przekonanie, że: „Brak uregulowania kwestii zwrotu nadpłaty w podatku akcyzowym na rzecz konsumenta (podatnika rzeczywistego) należy rozpatrywać w kontekście zaniechania ustawodawcy, a nie pominięcia”, dziś musi być uznane za nieaktualne. Obecnie, trwałym elementem normatywnym instytucji prawnej nadpłaty w podatku akcyzowym z tytułu sprzedaży energii elektrycznej uregulowanej w kwestionowanym w niniejszym postępowaniu przepisie ordynacji podatkowej jest bowiem, wynikający z uchwałodawczej działalności NSA (por. pkt II.6 niniejszego pisma), wymóg poniesienia ciężaru ekonomicznego przez podatnika. Odnotowany fakt nie zmienia oceny Sejmu, że wykreowanie tego rodzaju nowej przesłanki prawnej powinno stanowić wynik aktywności ustawodawcy, a nie organów stosujących prawo.

2.3. Referując – stanowiące jeden z punktów odniesienia dla formułowanych przez Sejm ocen – poglądy Trybunału Konstytucyjnego na temat prawa do zwrotu nadpłaty podatku, nie można pominąć wywodów, które organ ów zawarł w wyroku z 6 marca 2002 r., sygn. akt P 7/00. Trybunał orzekł w nim, że stwierdzenie niezgodności z Konstytucją rozporządzenia Ministra Finansów będącego podstawą nałożenia obowiązku zapłaty podatku akcyzowego „nie stwarza podstaw zwrotu podatku uiszczanego na podstawie tego przepisu”. W uzasadnieniu tego wyroku wskazano – przy uwzględnieniu specyficznego charakteru podatku akcyzowego i natury prawnej nadpłaty podatku – że nie ma prostej zależności między stwierdzeniem niekonstytucyjności zakwestionowanej regulacji prawa podatkowego a prawem żądania zwrotu zapłaconego podatku akcyzowego. Trybunał stwierdziwszy, że osoba wskazana w przepisach prawa podatkowego jako podatnik nie ponosi jego ciężaru (ponieważ ekonomicznie podatek ten płaci konsument, jako nabywca towaru akcyzowego, w cenie tego towaru), uznał, że ustawodawca, normując kwestię zwrotu nadpłaty, pominął istotną przesłankę roszczenia o zwrot nienależnego świadczenia, jaką jest wykazanie zubożenia po stronie tego, kosztem

kogo nastąpiło wzbogacenie Skarbu Państwa. Wskazał, że prawidłowa wykładnia tej regulacji powinna uwzględniać funkcję, którą ma ona spełniać; zwrot wartości „musi należeć się temu, kto wartość tę utracił, a zatem tej osobie, która faktycznie poniosła ekonomiczny ciężar nienależnie zapłaconego podatku”. Trybunał stwierdził również, że „zwrot podatku akcyzowego na rzecz osoby, która go tylko formalnie a nie faktycznie zapłaciła prowadzi zatem do bezpodstawnego wzbogacenia tej osoby”.

Do tych ustaleń odwołał się Trybunał Konstytucyjny w postanowieniu z 29 listopada 2010 r., sygn. akt P 45/09. Na podstawie analizy, obejmującej również późniejsze judykaty, stwierdził, po pierwsze, że: „w żadnej z przedstawionych spraw przedmiotem kontroli nie były przepisy ordynacji podatkowej dotyczące przesłanek zwrotu nadpłaty podatku nadpłaconego lub nienależnie uiszczzonego. Wypowiedzi Trybunału odnosiły się do skutków wyroków o niezgodności z Konstytucją przepisów rozporządzeń Ministra Finansów, nie zaś z ogólnymi przesłankami powstania roszczenia o zwrot nadpłaty podatku” (na temat specyfiki nadpłaty podatkowej w wypadku, gdy stanowi realizację restytucyjnej i sanacyjnej funkcji art. 190 ust. 4 Konstytucji, zob. także A. Krzywoń, *Konstytucyjne aspekty nadpłaty podatkowej*, „Przegląd Legislacyjny” 2010, nr 4, s. 88-89). Po drugie: „kwestia tego, czy w danej sytuacji przysługuje zwrot nadpłaty podatku akcyzowego powstałej w wyniku orzeczenia o niekonstytucyjności, wymaga rozstrzygnięcia osobno w każdej indywidualnej sytuacji. Dotychczasowe orzeczenia prowadzą do wniosku, że nie można dokonywać w tej kwestii uogólnień, a zwłaszcza przyjmować, iż podatnicy podatku akcyzowego są zawsze pozbawieni możliwości zwrotu nadpłaty”.

Z powyższego bezspornie wynika, że ustalenia TK podjęte względem zwrotu nadpłaty podatku w wyroku z 6 marca 2002 r., sygn. akt P 7/00, mogą mieć znaczenie w niniejszym postępowaniu jedynie dla określenia przez Trybunał skutków prawnych ewentualnego wyroku o niekonstytucyjności kwestionowanego przepisu ordynacji podatkowej. Na marginesie warto jednak odnotować, że trybunalskie wyroki zawierające w swej sentencji tzw. rozstrzygnięcie aplikacyjne spotkały się w przeszłości z krytyką przedstawicieli doktryny (por.: P. Radzewicz, *„Przywilej korzyści” jako skutek prawny orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Legislacyjny” 2006, nr 4, s. 9-34 oraz M. Florczak-Wątor, *„Przywilej korzyści” w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Sejmowy” 2012, nr 6, s. 29-48), zaś *in casu* podobny rezultat praktyczny mógłby zostać osiągnięty za pomocą

odroczenia przez TK terminu utraty mocy obowiązującej przez art. 72 § 1 pkt 1 o.p. (por. pkt VII niniejszego pisma).

2.4. Odmienne wnioski na temat znaczenia wyroku TK z 6 marca 2002 r., sygn. akt P 7/00, wyciągnął NSA, co znalazło odzwierciedlenie w jego uchwale w sprawie o sygn. akt I GPS 1/11. Dostrzegając korzenie obowiązku zwrotu nadpłaty w art. 64 ust. 1 Konstytucji, sąd wywiódł, że jeżeli podatnik występujący o zwrot nadpłaty na skutek skorzystania z dostępnych środków prawnych uniknął poniesienia ekonomicznego ciężaru podatku (a zatem uniknął zubożenia), to wówczas odpada konstytucyjne uzasadnienie dla przyznania ochrony roszczeniu restytucyjnemu takiego podatnika.

Rozumowania NSA (którego efekt przesądził aktualny sens normatywny art. 72 § 1 pkt 1 o.p.) nie można zaaprobować. Nawet przyjmując – przeciwnie do ustaleń Trybunału Konstytucyjnego podjętych w sprawie o sygn. akt P 45/09 – na potrzeby prowadzonych rozważań założenie, że udzielanie ochrony prawom majątkowym (prawu do zwrotu nadpłaty) podatnika, który nie poniósł ciężaru podatkowego, jest wbrew Konstytucji, nie można negować faktu, że pierwotnie kwestionowany art. 72 § 1 pkt 1 o.p. taką ochronę przewidywał i było to zgodne z intencją ustawodawcy (co zostało potwierdzone m.in. w stanowisku Sejmu z 9 kwietnia 2010 r., we wspomnianej sprawie o sygn. akt P 45/09). W konsekwencji roszczenie zwrotu nadpłaty, jako ustawowe prawo majątkowe wszystkich podatników (także niezubożonych uiszczeniem podatku), korzystało z konstytucyjnych gwarancji, i mogło zostać ograniczone jedynie wskutek stosownej nowelizacji bądź uchylecia kwestionowanego przepisu ordynacji podatkowej przez ustawodawcę, albo w następstwie wyroku derogacyjnego Trybunału Konstytucyjnego. W demokratycznym państwie prawnym, respektującym zasadę trójpodziału władzy, nie jest dopuszczalne ograniczanie przyznanych przez ustawę *expressis verbis* praw jednostki w drodze orzecznictwa sądowego.

Aspekt ten nie uszedł także uwadze komentatorów uchwały NSA w sprawie o sygn. akt I GPS 1/11, którzy ocenili tok rozumowania sądu jako kuriozalny, „wynika z niego bowiem, że jeżeli Konstytucja nie gwarantuje nam jakiegoś uprawnienia, to na nic, że uprawnienie obywatela wobec państwa wynika z ustawy. Państwo może się z niego «wymigać» [...] argumentując, że brak jest ku temu świadczeniu uzasadnienia konstytucyjnego” (K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Czy nadpłatę*

trzeba podatnikowi zwrócić?, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 10, s. 50). Zdaniem cytowanych autorów: „Nawet jeśli sfera uprawnień [obywatela wobec państwa wynikająca z wykładni językowej art. 72 § 1 pkt 1 o.p. – uwaga własna] została ukształtowana prawnie w sposób aksjologicznie trudny do zaakceptowania (a w konsekwencji rodzący wątpliwości co do zgodności z art. 2 Konstytucji), to trzeba pamiętać o tym, że kształtowały ją konstytucyjne organy państwa działające w zakresie swoich kompetencji” (*ibidem*, s. 51).

Pogląd, wedle którego prawo otrzymania nienależnie zapłaconego podatku jest prawem majątkowym podlegającym ochronie konstytucyjnej na podstawie art. 64 Konstytucji, jako „inne niż własność prawo majątkowe”, jest w literaturze powszechny. Zdaniem A. Krzywonia: „Oznacza to, że do przesłanek i trybu zwrotu nadpłaty należy w całości odnieść ogólny reżim ochrony praw majątkowych, w tym zasadę ograniczania jedynie ustawą, zasadę proporcjonalności oraz nienaruszalność istoty tych praw” (tenże, *Konstytucyjne aspekty ...*, s. 96). Stanowisko przedstawicieli nauki w tym zakresie podziela również Trybunał Konstytucyjny, czemu dał wyraz m.in. w cytowanym już powyżej wyroku TK z 10 marca 2009 r., sygn. akt P 80/08, wskazując: „W doktrynie prawa podatkowego nie budzi wątpliwości, że prawo do zwrotu nadpłaty VAT stanowi prawo majątkowe podlegające ochronie konstytucyjnej na podstawie art. 64 Konstytucji, jako «inne niż własność prawo majątkowe» (zob. m.in. M. Zdebel, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, pod red. H. Dzwonkowskiego, Warszawa 2008, s. 590)”.

2.5. Naczelny Sąd Administracyjny, uzasadniając uchwałę z 22 czerwca 2011 r., sygn. akt I GPS 1/11, odniósł się do przyjętych metod wykładni art. 72 o.p. Podkreślił, że konieczność odwołania się do prymatu wykładni językowej oraz zasady *in dubio pro tributario* „nie istnieje wobec wszelkich przepisów zawartych w ustawie podatkowej, niezależnie od ich przedmiotu regulacji. Innymi słowy, nie jest tak, że wyłącznie sam fakt, iż przepis został zamieszczony w ustawie podatkowej nakazuje udzielenie prymatu wykładni językowej oraz zastosowania reguły *in dubio pro tributario*. Analizowana sprawa nie dotyczy bezpośrednio ciężarów ani świadczeń publicznych. Aksjologia konstytucyjna odnosząca się do dopuszczalnych dyrektyw wykładni prawa podatkowego nie jest zatem w pełni adekwatna do omawianego zagadnienia. Wątpliwość interpretacyjna w niniejszej sprawie sprowadzała się bowiem do odpowiedzi na pytanie, czy podatnik może skorzystać z prawa do zwrotu

nadpłaty, jeżeli uwzględnienie tego roszczenia doprowadzić by miało do jego nieuzasadnionego wzbogacenia. Nie chodzi zatem ani o ciężar, ani o świadczenie publiczne, ani tym bardziej o wysokość podatku lub innej daniny publicznej. Uznanie, tak jak to uczynił Sąd w niniejszej sprawie, że podatnik niezubożony nie ma roszczenia o zwrot nadpłaty, nie prowadzi do zwiększenia czy poszerzenia jakiegokolwiek obowiązku takiego podatnika ani też do odebrania czy ograniczenia preferencji podatkowej”. Wymaga podkreślenia, że w ocenie wspomnianego sądu: „Nie jest również tak, że wynik wykładni przyjęty w obecnej sprawie przez Naczelny Sąd Administracyjny skutkuje ograniczeniem uprawnień, jakie przysługują podmiotom, które zapłaciły podatek oparty na wadliwej podstawie prawnej. Naczelny Sąd Administracyjny ustalił wyłącznie zakres, w jakim uprawnienia te mogą być realizowane w postępowaniu o zwrot nadpłaty podatkowej, wskazując jednocześnie, że w pozostałym zakresie istnieje możliwość zrealizowania tych uprawnień w innych postępowaniach” (*ibidem*).

Wyrażonych przez NSA poglądów nie można zaakceptować. Uznając prawo do zwrotu nadpłaty VAT za prawo majątkowe podlegające ochronie konstytucyjnej, w sprawie o sygn. akt P 80/08 Trybunał stwierdził, że: „mamy tutaj do czynienia z uiszczonym bez podstawy prawnej (a więc nienależnym) przymusowym i nieodpłatnym świadczeniem publicznoprawnym. Wierzyciel podatkowy otrzymuje zatem świadczenie podatkowe, które mu nie przysługuje. Instytucja nadpłaty ma doprowadzić do stanu zgodnego z prawem materialnym i obciążenia strony stosunku prawnopodatkowego tylko w granicach określonych prawem. Jakkolwiek zarówno doktryna prawa, jak i orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego dość szeroko ujmuje swobodę ustawodawcy w sferze prawa daniowego, to nie powinno ulegać wątpliwości, że granicą tej swobody jest m.in. konieczność respektowania konstytucyjnych reguł ochrony praw majątkowych podatników (także ogółu tych praw, a więc majątku w rozumieniu cywilistycznym), a zdecydowanie wykraczają poza jej zakres rozwiązania sankcjonujące zapłatę podatków i innych należności publicznoprawnych pobranych nienależnie, bądź też – równoznaczne z nimi w skutkach – pominięcia regulacyjne uniemożliwiające odzyskanie takich należności” (wyrok TK z 10 marca 2009 r.).

Aktualność powyższych ustaleń Trybunał Konstytucyjny potwierdził w wyroku z 18 kwietnia 2018 r., sygn. akt K 52/16. Odnotował w nim, że: „wszystkie wcześniejsze orzeczenia, w których krytycznie oceniał niejasne sformułowanie

przepisów prawa podatkowego, umożliwiające ich rozszerzającą wykładnię na niekorzyść obywatela, odnosiły się do regulacji stanowiących podstawę określenia istnienia, zakresu i wysokości zobowiązania podatkowego” a wśród wyroków stanowiących egzemplifikację tej praktyki wymienił właśnie orzeczenie w sprawie o sygn. akt P 80/08. Wskazał, że stwierdzając w nim niekonstytucyjność pominięcia prawodawczego (brak rozwiązań proceduralnych) – *in casu* nieuregulowanie w ordynacji podatkowej trybu złożenia korekty deklaracji i wniosku o stwierdzenie nadpłaty podatku od towarów i usług – Trybunał także kierował się wymaganiem odpowiednio wysokiego poziomu regulacji podatkowo-prawnej, który umożliwia obywatelom kształtowanie własnych zachowań i zabezpiecza ich przed nieoczekiwanymi konsekwencjami. Odwołując się do przytoczonych przykładów stwierdził, że: „Wypracowany w orzecznictwie trybunalskim standard [jednoznaczności i określoności przepisów podatkowych – uwaga własna] odnosi się do unormowań będących podstawą kształtowania zobowiązania podatkowego i określania jego wysokości, w toku postępowania przed organami podatkowymi i w ewentualnym postępowaniu sądowym mającym na celu weryfikację decyzji organu podatkowego”. Nie ulega zatem wątpliwości, że w ocenie sądu konstytucyjnego regulacje proceduralne niepozwalające na zwrot nadpłaty tworzą w istocie „nowy prawnopodatkowy stan faktyczny podlegający opodatkowaniu”, a w efekcie znajduje do nich zastosowanie zasada szczególnej określoności przepisów podatkowych.

W podobnym kierunku formułowane są wypowiedzi części przedstawicieli doktryny. Zdaniem K. Lasińskiego-Suleckiego i W. Morawskiego „Każde ustawowe ograniczenie zwrotu nadpłaty musi podlegać wnikliwej ocenie, jako że wywiera ono w istocie skutek w postaci sanowania błędnie nałożonego podatku. Powoduje ono efekt równoważny *de facto* z rozszerzeniem się zakresu obowiązku wynikającego z ustawy podatkowej. Jeżeli dochodzi do ograniczenia zwrotu nadpłaty, to trzeba byłoby stosowne orzeczenie TK lub sądu administracyjnego rozumieć jako sankcjonujące omyłkowo zapłacony, a nawet sankcjonujące omyłkowo nałożony podatek! W konsekwencji rozszerzono by obowiązek podatkowy poza jego zakres ukształtowany w ustawie bądź nawet poza zakres dopuszczony Konstytucją czy prawem Unii Europejskiej” (tychże, *Czy nadpłatę trzeba podatnikowi zwrócić?*, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 10, s. 51).

Pogląd ten – niezależnie pod tego, że w piśmiennictwie bywa niekiedy zajmowane stanowisko przeciwne (zob. np. M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego*, Lex/el. 2014, nr 188797) – podziela także Sejm. Zakwestionowany art. 72 § 1 pkt 1 o.p., chociaż wprost nie reguluje wysokości zobowiązania podatkowego, to jednak oddziałując na bilans rozliczeń z tytułu zobowiązań podatkowych musi być uznany za przepis podatkowy (daninowy), do którego zastosowanie znajduje konstytucyjna zasada szczególnej określoności (zob. także m.in. L. Etel, *Komentarz do art. 72 ustawy – Ordynacja podatkowa* [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Lex/el. 2013, nr 145132).

Co więcej, na marginesie można odnotować, że trybunalskie orzecznictwo daje podstawy, by uznać, iż konstytucyjna zasada *in dubio pro tributario* nie dotyczy wyłącznie zwiększenia obowiązków podatkowych, lecz także innych regulacji kształtujących sferę praw i obowiązków podmiotu obowiązane do oświadczeń podatkowych. Jak bowiem wskazał Trybunał: „zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązane do świadczeń podatkowych. Tym bardziej za niedopuszczalne uznać trzeba analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych” (wyroki TK z: 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09; 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09).

2.6. W obliczu poglądów sformułowanych przez NSA w analizowanej uchwale z 22 czerwca 2011 r. wymaga uściślenia, że według znajdującej zastosowanie w odniesieniu do przepisów podatkowych zasady *in dubio pro tributario* (wywodzonej z konstytucyjnej zasady szczególnej określoności przepisów prawa daninowego, o czym była już mowa) podatnikiem, który jest jej beneficjentem, z pewnością nie jest wyłącznie ten, kto doznał uszczerbku majątkowego uiszczając daninę publiczną, lecz każdy, na którym ciąży obowiązek podatkowy.

Nie ma na to wpływu okoliczność, że w doktrynie prawa podatkowego wyróżnia się podatnika formalnego i podatnika rzeczywistego (por. W. Wójtowicz [w:] *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*, red. W. Wójtowicz, Warszawa 2009, s. 9-10). Podatnik formalny to ten, kto na podstawie konkretnej ustawy podatkowej jest zobowiązany do zapłacenia podatku i rozliczenia się z tego tytułu z właściwym organem podatkowym. Jeżeli podatnik formalnie zobowiązany do uiszczenia podatku ponosi jednocześnie ekonomiczny ciężar podatku, jest on równocześnie podatnikiem rzeczywistym. W podatkach pośrednich (podatek akcyzowy, podatek od towarów i usług) następuje rozczepienie osoby podatnika formalnego i rzeczywistego, tak że są to dwa odrębne podmioty. Oba podatki pośrednie są elementem kształtującym wysokość ceny i są niejako z „urzędu” w niej uwzględniane.

Zgodnie z definicją legalną zawartą w art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 9 maja 2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 178), ceną jest wartość wyrażona w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę, natomiast według art. 3 ust. 2 wspomnianej ustawy: „W cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług lub podatkiem akcyzowym. Przez cenę rozumie się również stawkę taryfową”.

Podatnikiem formalnym, w stanie faktycznym leżącym u podstaw niniejszego postępowania, jest skarżąca, a podatnikiem rzeczywistym – nabywca energii elektrycznej, który zapłacił cenę zawierającą w swej wysokości kwotę wliczonego do niej podatku. Jednak *de lege lata* przeniesienie przez podatnika ekonomicznego ciężaru akcyzy na konsumenta nie pozbawiło tego pierwszego statusu podatnika, w prawnym znaczeniu tego słowa.

2.7. Mając na względzie wszystkie podjęte ustalenia, w tym przede wszystkim normę prawną odtworzoną z art. 72 § 1 pkt 1 o.p. przez sądy administracyjne, trzeba uznać, że zakwestionowany przepis ordynacji podatkowej godzi w zasadę szczególnej określoności regulacji daninowych. Znaczenie nadane analizowanej regulacji w judykaturze, co do meritum akceptowalne konstytucyjnie (odzwierciedlające jeden z dopuszczalnych modeli zwracania nadpłaty podatkowej), zostało bowiem ukształtowane – wbrew результатам wykładni językowej, przez

pryzmat funkcji, jaką ma spełniać unormowanie dotyczące nadpłaty – na niekorzyść podatników. Tymczasem w świetle utrwalonego poglądu Trybunału Konstytucyjnego (por. pkt VI.1 niniejszego pisma) jedna z postaci naruszenia zasady poprawnej legislacji ma miejsce wtedy, gdy prawodawca przez odpowiednie sformułowanie aktu normatywnego nie wykluczył niedopuszczalnego z punktu widzenia ustawy zasadniczej analogicznego bądź rozszerzającego stosowania przepisów prawnych, albo – jeśli pomimo zachowania wymaganego standardu legislacyjnego – nie zareagował następczo na niewłaściwą ich interpretację w praktyce orzeczniczej i nie wprowadził do aktu normatywnego koniecznych zmian mających na celu jej wyeliminowanie.

2.8. Mając na uwadze przedstawione wyżej argumenty, należy uznać, że art. 72 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej, w zakresie wskazanym w *petitum* stanowiska, **jest niezgodny** z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 1 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

VII. Dodatkowy wniosek Sejmu

W razie, gdyby Trybunał Konstytucyjny podzielił stanowisko Sejmu i uznał art. 72 § 1 pkt 1 o.p. za niezgodny z Konstytucją, wnoszę o odroczenie terminu utraty mocy obowiązującej wskazanej regulacji o 18 miesięcy w trybie art. 190 ust. 3 Konstytucji. Bezzwłoczna derogacja trybunalska przepisu ordynacji podatkowej w zakresie zakwestionowanym w niniejszej sprawie wiązałaby się bowiem z nakładami finansowymi nieprzewidzianymi w ustawie budżetowej.

W okresie między ogłoszeniem wyroku TK a utratą mocy obowiązującej przez przepis określony w jego sentencji, prawodawca będzie miał warunki pozwalające dokonać niezbędnych zmian legislacyjnych, sanujących aktualny stan prawny.

MARSZAŁEK SEJMU

Elżbieta Jędrzejko