

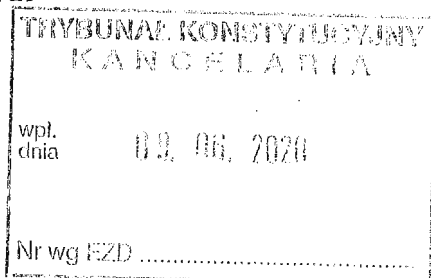


RZECZPOSPOLITA POLSKA
PROKURATOR GENERALNY

Warszawa, dnia 9. 06. 2020 r.

PK VIII TK 45.2019

SK 21/19



TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku ze skargą konstytucyjną P Spółka Akcyjna z siedzibą w R. o stwierdzenie, że art. 72 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r., poz. 900 ze zm.), „w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r.”, w zakresie, w jakim „warunkuje istnienie nadpłaty w podatku akcyzowym z tytułu sprzedaży energii elektrycznej od tego, czy podmiot, który dokonał wpłaty tytułem podatku, poniósł jej ciężar ekonomiczny (poniósł uszczerbek majątkowy z tytułu jej uiszczenia), tj. od przesłanki pozaustawowej”, jest niezgodny „z art. 32 ust. 1, art. 64 ust. 2, art. 84, art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej w związku z art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”

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

przedstawiam następujące stanowisko:

postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed

Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

UZASADNIENIE

Skarga konstytucyjna w niniejszej sprawie została złożona na tle następującego stanu faktycznego.

Pismem z dnia marca 2013 r. P Spółka Akcyjna z siedzibą R (dalej: Skarżąca, Spółka lub P) złożyła do Naczelnika Urzędu Celnego w R wniosek o stwierdzenie i zwrot nadpłaty podatku akcyzowego od sprzedaży energii elektrycznej za okres od marca 2009 r. do października 2010 r. w kwocie zł. Do wniosku dołączono korekty deklaracji dla podatku akcyzowego dotyczące tego okresu.

Naczelnik Urzędu Celnego w R decyzją z czerwca 2013 r. odmówił stwierdzenia nadpłaty w podatku akcyzowym od sprzedaży energii elektrycznej za okres od marca 2009 r. do października 2010 r.

Na skutek odwołania wniesionego przez Spółkę, Dyrektor Izby Celnej w P uchylił w całości tę decyzję i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia z uwagi na konieczność przeprowadzenia postępowania dowodowego w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego.

Naczelnik Urzędu Celnego w R , po ponownym rozpatrzeniu sprawy, decyzją z dnia października 2014 r. odmówił Spółce stwierdzenia nadpłaty w podatku akcyzowym z tytułu sprzedaży energii elektrycznej za okres od marca 2009 r. do października 2010 r.

Od przedmiotowej decyzji Spółka wniosła odwołanie.

Dyrektor Izby Celnej w P , decyzją z marca 2015 r., utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję organu I instancji.

Dyrektor Izby Celnej w P u uzasadnieniu swojej decyzji podniósł m.in., iż wykazana przez P w skorygowanych deklaracjach podatkowych

kwota podatku akcyzowego określona została w prawidłowej wysokości. Zapłacony przez P podatek akcyzowy jest świadczeniem nienależnym, gdyż zgodnie z obowiązującymi od 1 marca 2009 r. do 31 sierpnia 2010 r. przepisami ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11 ze zm., dalej: u.p.a.), sprzedaż energii elektrycznej na rzecz nabywcy posiadającego koncesję na wytwarzanie energii elektrycznej nie powinna być opodatkowana podatkiem akcyzowym. Organ odwoławczy podzielił stanowisko wyrażone przez organ I instancji w zaskarżonej decyzji, zgodnie z którym okoliczność, że podatek akcyzowy z tytułu sprzedaży energii elektrycznej został zapłacony nienależnie, nie przesądza o wystąpieniu nadpłaty. W świetle art. 72 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (aktualny adres publikacyjny: Dz. U. z 2019 r., poz. 864 ze zm., dalej: O.p.) stwierdzenie nadpłaty wymaga bowiem wykazania spełnienia łącznie dwóch przesłanek, tj. zapłaty podatku, który okazał się nienależny, oraz wystąpienia po stronie wnioskodawcy uszczerbku majątkowego z tytułu uiszczenia tego podatku. Zapłacony przez Spółkę podatek akcyzowy od sprzedanej energii elektrycznej został zaś w całości przeniesiony na kontrahenta tj. odbiorcę tej energii. Po stronie Spółki nie wystąpił więc uszczerbek majątkowy (nie doszło do zubożenia majątkowego) z tytułu uiszczenia tegoż podatku, a tym samym uiszczona kwota podatku akcyzowego nie jest nadpłatą w rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 O.p.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w R , po rozpoznaniu skargi P na decyzję Dyrektora Izby Celnej w P z dnia marca 2015 r., wyrokiem z dnia lipca 2015 r. utrzymał tę decyzję w mocy.

Naczelny Sąd Administracyjny, wyrokiem z dnia listopada 2017 r., oddalił skargę kasacyjną P od wymienionego wyroku WSA w R z dnia lipca 2015 r.

W uzasadnieniu swojego orzeczenia NSA podniósł m.in., że, zgodnie z wykładnią art. 72 § 1 pkt 1 O.p. dokonaną w uchwale składu całej Izby NSA

z dnia 22 czerwca 2011 r., sygn. I GPS 1/11, w rozumieniu tego przepisu nie 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. NSA uznał za zasadne stanowisko wyrażone w zaskarżonym wyroku przez Sąd I instancji, który powołał się na tę uchwałę stwierdzając prawidłowość wykładni art. 72 § 1 pkt 1 O.p. – dokonanej przez organy podatkowe odmawiające Spółce stwierdzenia nadpłaty i zwrotu podatku akcyzowego z tytułu sprzedaży energii elektrycznej. NSA wskazał, iż Spółka, podważając w skardze kasacyjnej prawidłowość przedmiotowej uchwały NSA, nie przedstawiła argumentacji pozwalającej na zmianę wykładni art. 72 § 1 pkt 1 O.p. przyjętej w tejże uchwale. NSA stwierdził, iż w rozpoznawanej sprawie nie doszło do wypełnienia warunku poniesienia przez podatnika ciężaru ekonomicznego zapłaconego podatku akcyzowego. Z niekwestionowanego w tym zakresie stanu faktycznego, który legł u podstaw oceny dokonanej przez Sąd I instancji w zaskarżonym wyroku wynika bowiem, że podatek akcyzowy z tytułu sprzedaży przez Spółkę energii elektrycznej był wkalkulowany w cenę sprzedaży tejże energii nabywcy. Okoliczność, iż Skarżąca została wezwana przez nabywcę do zapłaty kwoty odpowiadającej wartości nienależnie uiszczonych kwot podatku akcyzowego ujętych w wartości zakupionej energii elektrycznej, pod groźbą skierowania sprawy na drogę postępowania sądowego, nie oznacza zaś, że należność tę w rzeczywistości zapłaciła.

W skardze konstytucyjnej Skarżąca zarzuciła, że art. 72 § 1 pkt 1 O.p., w zakresie, w jakim przepis ten uzależnia istnienie nadpłaty w podatku akcyzowym z tytułu sprzedaży energii elektrycznej od tego, czy podmiot, który dokonał wpłaty tegoż podatku poniósł jego ciężar ekonomiczny, jest niezgodny z wzorcami z art. 32 ust. 1, art. 64 ust. 2, art. 84, art. w zw. z art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji (*vide – petitum skargi konstytucyjnej*).

W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej Skarżąca wskazała, iż przedmiotem kontroli *powinna być norma wywodzona z art. 72 § 1 pkt 1 O.p., w świetle której*

zgodnie z którą w przypadku podatku akcyzowego, istnienie nadpłaty, poza nadpłaceniem lub nienależną zapłatą podatku, wymaga, aby nadpłacona lub nienależnie zapłacona kwota stanowiła uszczerbek majątkowy po stronie podmiotu tę kwotę uiszczającego. Tak bowiem treść przyjmuje ugruntowana (jednolita) praktyka sądowa, którą wyraża sentencja uchwały pełnego składu Izby Gospodarczej NSA wydana 22 czerwca 2011 r. pod sygn. I GPS 1/11 (...) oraz liczne orzeczenia sądów administracyjnych uwzględniające stanowisko zawarte w tej uchwale [uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 9].

Uzasadniając zarzuty niezgodności zaskarżonej regulacji z 32 ust. 1 i art. 64 ust. 2 Konstytucji Skarżąca podniosła m.in., iż naruszenia zasady równości i równej ochrony prawnej własności upatruje w tym, że warunek powstania nadpłaty odnoszący się do uszczerbku majątkowego nie ma powszechnego zastosowania *do podatników wszystkich podatków*. W szczególności zaś do podatników podatków o charakterze pośrednim, tj. podatków, które, podobnie jak podatek akcyzowy, wprost stanowią element ceny (podatek od towarów i usług, dalej: podatek VAT), jak i innych podatków, których ciężar ekonomiczny jest przenoszony na inne podmioty niż te, na których z mocy ustawy ciąży obowiązek podatkowy.

W ocenie Skarżącej jest to element różnicujący prawa podmiotów, które znajdują się w takiej samej sytuacji, tj. dokonały zapłaty podatku pomimo tego, że, zgodnie z przepisami szczegółowymi prawa podatkowego, podatek ten nie był należny.

Skarżąca podkreśliła przy tym, iż przepis art. 72 O.p. ma zastosowanie do wszystkich podatków, co uzasadnia jednolite traktowanie wszystkich podmiotów, które dokonały zapłaty podatku w kwocie wyższej niż należna, tj. uznanie istnienia po ich stronie nadpłaty i w konsekwencji przyznanie im prawa ubiegania się o jej zwrot na równych zasadach.

W skardze konstytucyjnej wskazano ponadto, że przeniesienie przez podatnika ciężaru ekonomicznego podatku na inny podmiot jest możliwe i często

występuje w przypadku innych podatków, zarówno konsumpcyjnych, takich jak podatek VAT, jak i podatków bezpośrednich lub uważanych za takie. Zdaniem Skarżącej, w przypadku wzorca kontroli z art. 32 ust. 1 Konstytucji *może to być także wspólna cecha istotna*. Skarżąca zwróciła też uwagę, iż brak uszczerbku majątkowego po stronie podatnika ubiegającego się o zwrot nadpłaty występuje w przypadku podatników podatku od nieruchomości, którzy wynajmują nieruchomości stanowiące ich własność i przenoszą ekonomiczny ciężar tego podatku na najemców. Wymóg poniesienia uszczerbku majątkowego nie występuje również jako przesłanka stwierdzenia nadpłaty w przypadku podatku VAT.

Według Skarżącej podmioty, które dokonały wpłaty tytułem podatku w kwocie nienależnej i przenieśli ciężar ekonomiczny tej wpłaty na inne osoby, nie są więc traktowane tak samo.

W odniesieniu do sformułowanych w skardze konstytucyjnej zarzutów niezgodności kwestionowanej regulacji z art. 84 w zw. z art. 217 w zw. z art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji Skarżąca podniosła po raz kolejny, iż, w następstwie podjęcia przez skład całej Izby Gospodarczej NSA w dniu 22 czerwca 2011 r. uchwały o sygn. I GPS 1/11, ukształtowała się jednolita praktyka sądowa, która uznaje, że wedle art. 72 § 1 pkt 1 O.p., nie jest nadpłatą kwota podatku akcyzowego uiszczona z tytułu sprzedaży energii elektrycznej w sytuacji, w której ten kto ją uścił nie poniósł z tego tytułu uszczerbku majątkowego.

W ocenie Skarżącej, ukształtowana w praktyce sądowej interpretacja art. 72 § 1 pkt 1 O.p. pozostaje w oczywistej sprzeczności ze stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego wyrażonym w postanowieniu wydanym w sprawie o sygn. P 45/09 i prowadzi do niezgodności tak rozumianego przepisu z wyrażoną w art. 84 i 217 Konstytucji zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, a w istocie także z zasadą *nullum tributum sine lege*. W istocie doprowadziła bowiem do wykreowania dodatkowej, pozaustawowej przesłanki powstania nadpłaty w postaci poniesienia – przez podmiot, który uścił podatek akcyzowy –

uszczerbku majątkowego z tytułu zapłacenia tegoż podatku. Zdaniem Skarżącej, nie jest zaś możliwe wywiedzenie tej przesłanki, jako warunku powstania nadpłaty z treści art. 72 § 1 pkt 1 O.p. przy zastosowaniu powszechnie przyjmowanych kanonów wykładni przepisów podatkowych obejmującej m.in. zakaz wykładni *per analogiam* bądź w sposób rozszerzający na niekorzyść podmiotów obowiązanych, czy zasadę *in dubio pro tributario*.

Skarżąca podkreśliła przy tym, że niezgodność art. 72 § 1 pkt 1 O.p. z art. 84 i 217 Konstytucji wiąże się przede wszystkim, z tym, iż przesłanka uszczerbku majątkowego nie mieści się w *możliwym sensie* słów użytych w treści tegoż przepisu. Wobec *treści słów użytych* w art. 72 § 1 pkt 1 O.p. uznać zaś należy, że wywiedzenie z nich dodatkowej przesłanki nadpłaty w postaci uszczerbku majątkowego godzi w zasadę *in dubio pro tributario* mającą umocowanie w treści art. 84 i 217 Konstytucji.

Skarżąca zwróciła uwagę, iż *sensem słów użytych* w art. 72 § 1 pkt 1 O.p. jest uzależnienie stwierdzenia nadpłaty podatkowej od zapłacenia nienależnego podatku. Nie ma przy tym znaczenia dla stosowania tego przepisu, czy podatkiem nienależnym był podatek pośredni, czy bezpośredni. Podatkiem nienależnym jest natomiast podatek *poniesiony na wadliwej podstawie prawnej*. Skarżąca wyraziła też pogląd, że – z konstytucyjnego punktu widzenia – niedopuszczalna jest wykładnia art. 72 § 1 pkt 1 O.p. dokonana przez przyzmat celu ustanowienia tegoż przepisu czy funkcji, jaką ma spełniać unormowanie dotyczące nadpłaty podatku.

W skardze konstytucyjnej wskazano ponadto, iż zwrot nadpłaty podatku służy przewróceniu stanu zgodnego z prawem. Ograniczenie zwrotu nadpłaty w istocie wywiera zaś skutek *w postaci sanowania błędnie nałożonego podatku*. Zdaniem Skarżącej, powoduje ono efekt *de facto* równoważny rozszerzeniu zakresu obowiązku podatkowego wynikającego z ustawy podatkowej. Rozwiązanie, według którego roszczenie o zwrot nadpłaty nie przysługuje w sytuacji, gdy podatnik przeniósł ekonomiczny ciężar uiszczanego podatku na inny podmiot, w istocie ogranicza ochronę własności, wobec czego wymagałoby

ingerencji ustawodawcy. Skarżąca podniosła, iż z tych względów powołała w niniejszej sprawie także przepisy art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji jako wzorce kontroli. Zgodnie z tymi przepisami własność może być bowiem ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie naruszy ona istoty prawa własności.

Skarżąca wskazała ponadto, że przywołanie wzorców kontroli z art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji służyć miało podkreśleniu stopnia oddziaływania kwestionowanej regulacji na Jej prawo własności. W tym kontekście podniosła, iż dokonała zapłaty podatku akcyzowego z tytułu sprzedaży energii elektrycznej, który okazał się nienależny. Zaskarżona regulacja pozbawiła Ją jednak możliwości odzyskania zwrotu środków finansowych przeznaczonych na zapłatę owego nienależnego podatku. Według Skarżącej, przedmiotowe oddziaływanie dotyczy także Jej relacji z nabywcami energii elektrycznej, którzy ponieśli ciężar ekonomiczny podatku akcyzowego wliczonego w cenę nabytej przez nich energii elektrycznej. Mogą oni bowiem oczekiwać od Skarżącej zwrotu części kwoty zapłaconej za energię elektryczną, odpowiadającej wartości podatku akcyzowego wliczonego w jej cenę. Nie budzi bowiem wątpliwości, że kontrahentom Spółki nie przysługuje prawo ubiegania się o nadpłatę. Według przepisów O.p. zwrot nadpłaconego podatku przysługuje podatnikowi, który go uiszczył. Uprawnienie takie nie przysługuje natomiast innym osobom, które poniosły ciężar ekonomiczny tego podatku. W istocie kwestionowane rozumienie nadpłaty oznacza zatem, że, w przypadku uiszczenia nienależnego podatku akcyzowego z tytułu sprzedanej energii elektrycznej, nie będzie podmiotu uprawnionego do zwrotu nadpłaty tego podatku. Finalnie bezpodstawnie wzbogacony pozostanie więc Skarb Państwa, któremu przypadł podatek akcyzowy pobrany niezgodnie z prawem.

W kontekście zarzutu naruszenia zasady szczególnej określoności regulacji daninowych Skarżąca podniosła ponadto, iż w praktyce, w konsekwencji stosowania zaskarżonego unormowania, w obrocie prawnym mogą zaistnieć obok

siebie i w jednym czasie dwie różne definicje pojęcia nadpłaty. Definicja tego pojęcia odnosząca się do podatku akcyzowego, i to tylko w zakresie sprzedaży energii elektrycznej, oraz definicja odnosząca się do wszystkich innych *rodzajów nadpłat i podatków*. Prowadzić to ma do naruszenia jednej z rudymenarnych zasad wykładni, w myśl której jeżeli w ustawie lub innym akcie normatywnym ustalono znaczenie danego określenia w drodze definicji, w obrębie tego aktu nie wolno posługiwać się tym określeniem w innym znaczeniu.

Według Skarżącej, argumentacja przedstawiona przez Nią w skardze konstytucyjnej prowadzi do wniosku, że przesłanka uszczerbku majątkowego jako przesłanka powstania i zwrotu nadpłaty podatku *nie ma należytego umocowania w granicach sensu słów użytych* w treści art. 72 § 1 pkt 1 O.p. Ma więc w istocie pozaustawowy charakter. Stanowiąc zaś ograniczenie uprawnienia podatnika do zwrotu podatku akcyzowego zapłaconego nienależnie powinna zostać określona wprost w ustawie.

Przepis art. 72 § 1 pkt 1 O.p. stanowi:

Art. 72. § 1. Za nadpłatę uważa się kwotę:

1) nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku.

Przepis ten w cytowanym brzmieniu obowiązywał od dnia 1 stycznia 2003 r.

W rozumieniu tego przepisu kwotą nadpłaconą podatku jest kwota nadwyżki wpłaty dokonanej przez podatnika nad wynikającą z ustawy (decyzji) kwotą podatku. Podatek nadpłacony to podatek zapłacony w kwocie wyższej niż należna.

Podatek zapłacony nienależnie to kwota uiszczona przez podatnika w sytuacji, gdy nie było ustawowego obowiązku jej zapłacenia albo obowiązek ten istniał, ale wygasł

Przyczyną powstania nadpłaty musi być zawsze przekonanie podatnika, że to, co płaci, jest realizacją ciężącego na nim obowiązku podatkowego. Jest to

jedną z cech charakterystycznych nadpłaty. Kwota uiszczona nienależnie lub wyższa od należnej może być traktowana jako nadpłata podatkowa jedynie wówczas, gdy powodem jej zapłacenia było przekonanie podatnika, że wpłacając ją, realizuje ciężące na nim zobowiązanie do zapłacenia podatku. Drugą cechą charakterystyczną nadpłaty jest to, że zawsze musi ona być uiszczona na rzecz organu podatkowego. Wpłata ta może być dokonana zarówno bezpośrednio na rzecz organu podatkowego, jak i na rzecz płatnika lub inkasenta. Uiszczenie nadpłaty na rachunek organu podatkowego potwierdza, że podatnik działa w przekonaniu, że realizuje ciężący na nim obowiązek podatkowy [*vide* - L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, 2020 r., komentarz do art. 72, LEX/el].

Odnosząc się do przedmiotu kontroli wskazanego w niniejszej sprawie w skardze konstytucyjnej zauważyć należy, iż w dniu 22 czerwca 2011 r. NSA, w składzie całej Izby Gospodarczej, podjął w sprawie o sygn. I GPS 1/11 uchwałę, iż: [w]rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - *Ordynacja podatkowa* (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) 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 (ONSA/WSA 2011/5/93).

Można przyjąć (jak zasadnie podniosła Skarżąca), iż cytowana uchwała doprowadziła do ukształtowania jednolitej, powszechnej i trwałej interpretacji przepisu art. 72 § 1 pkt 1 O.p., w odniesieniu do nadpłaty podatku akcyzowego powstałej z tytułu sprzedaży energii elektrycznej.

W praktyce orzeczniczej przepisowi art. 72 § 1 pkt 1 O.p. zostało zatem nadane w sposób bezsporny znaczenie normatywne, zgodnie z którym kwota podatku akcyzowego uiszczona z tytułu sprzedaży energii elektrycznej może zostać uznana za nadpłatę jedynie w sytuacji, gdy ten, kto ją uiścił, poniósł w następstwie tego uszczerbek majątkowy (został zubożony).

Zgodnie z art. 269 § 1 zdanie pierwsze ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2019 r., poz. 2325 ze zm., dalej: p.p.s.a.), *[j]eżeli jakikolwiek skład sądu administracyjnego rozpoznający sprawę nie podziela stanowiska zajętego w uchwale składu siedmiu sędziów, całej Izby albo w uchwale pełnego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego, przedstawia powstałe zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia odpowiedniemu składowi.*

Po wydaniu przedmiotowej uchwały nie doszło do próby zmiany zajętego w niej stanowiska. Składy orzekające w sprawach nadpłaty podatku akcyzowego z tytułu sprzedaży energii elektrycznej nie skorzystały w tym celu z trybu przewidzianego w art. 269 § 1 p.p.s.a.

W tym kontekście zauważyć trzeba, iż kognicja Trybunału Konstytucyjnego obejmuje także takie treści normatywne, które zostały niejako twórczo wyprowadzone z aktu normatywnego w drodze jego utrwalonej w sposób oczywisty wykładni. Jeżeli określony sposób rozumienia przepisu ustawy utrwalił się już w sposób oczywisty, a zwłaszcza jeśli znalazł jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego bądź NSA, to należy uznać, że przepis ten – w praktyce swego stosowania – nabrał takiej właśnie treści, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe naszego kraju. Jeżeli taka stabilizacja nastąpiła, to przyjmuje się, że przepis zyskał rozumienie przyjęte w tej wykładni. To rozumienie przepisu przyjmuje się jako podstawę oceny jego konstytucyjności. W przypadku zatem, gdy danemu przepisowi wskutek jego trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni zostało przypisane w sposób bezsporny określone znaczenie normatywne, przedmiotem kontroli konstytucyjności staje się norma prawna dekodowana z tegoż przepisu w praktyce orzeczniczej (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 października 2007 r., sygn. SK 13/07, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 115; 14 kwietnia 2016 r., sygn. Ts 275/14, OTK ZU z 2016 r., seria B, nr 345; 24 kwietnia 2018 r., sygn. Ts 216/16, OTK ZU z 2018 r., seria B, poz. 185 oraz wyroki

Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 28 lutego 2008 r., sygn. K 43/07, OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 8; 27 października 2010 r., sygn. K 10/08, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 81; 5 kwietnia 2011 r., sygn. P 26/09, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 18; 3 lipca 2019 r., sygn. SK 14/18, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 35).

Z *petitum* oraz uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, iż Skarżąca przepisowi art. 72 § 1 pkt 1 O.p. w zakresie, w jakim uzależnia on istnienie nadpłaty w podatku akcyzowym z tytułu sprzedaży energii elektrycznej od tego, czy podmiot, który dokonał wpłaty tytułem podatku, poniósł jego ciężar ekonomiczny, zarzuca przede wszystkim:

- naruszenie zasady równości i zasady równej ochrony praw majątkowych wyrażonych w art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 2 Konstytucji, ponieważ w przypadku innych podatków, w szczególności zaś podatku VAT, warunkiem stwierdzenia nadpłaty nie jest poniesienie przez podmiot, który ją uiścił, uszczerbku majątkowego z tego tytułu;

- niezgodność z art. 84 i art. 217 w zw. z art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, gdyż na skutek naruszenia standardów szczególnej określoności regulacji daninowych umożliwił wykreowanie, w drodze praktyki orzeczniczej, pozaustawowej przesłanki pojęcia nadpłaty podatku akcyzowego. Wprowadzenie rozwiązania, zgodnie z którym roszczenie o zwrot nadpłaty nie przysługuje w sytuacji, gdy podatnik przeniósł ekonomiczny ciężar podatku na inny podmiot, prowadzi do ograniczenia ochrony własności, a takie ograniczenie może być wprowadzone jedynie ustawą.

W sprawie niniejszej konieczne jest rozważenie kwestii formalnych dotyczących dopuszczalności jej merytorycznego rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny.

Trybunał Konstytucyjny na każdym etapie postępowania obowiązany jest bowiem do badania, czy nie zachodzi ujemna przesłanka proceduralna do

wydania wyroku, skutkująca obligatoryjnym umorzeniem tego postępowania. Trybunału Konstytucyjnego rozpoznającego sprawę *in merito* nie wiąże stanowisko zajęte na etapie kontroli wstępnej w postanowieniu o przekazaniu skargi konstytucyjnej do rozpoznania merytorycznego lub postanowieniu o uwzględnieniu zażalenia skarżącego na postanowienie o odmowie nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej. Z uwagi na to, że przepisy nie określają terminu wyłączającego możliwość badania dopuszczalności skargi konstytucyjnej, wymóg badania ujemnych przesłanek wydania orzeczenia, pociągających za sobą obligatoryjne umorzenie postępowania, jest aktualny przez cały czas rozpoznania tej skargi (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 14 listopada 2007 r., sygn. SK 53/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 139; 1 marca 2010 r., sygn. SK 29/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 29; 29 stycznia 2014 r., sygn. SK 9/12, OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8; 5 lipca 2017 r., sygn. SK 8/16, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 54; 15 listopada 2018 r., sygn. SK 5/14, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 66; 18 grudnia 2018 r., sygn. SK 25/18, OTK ZU z 2018, seria A. poz. 82; 20 lutego 2019 r., sygn. SK 30/17, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 8).

Zauważyć trzeba, iż zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji.

Przyjęty w tym przepisie model skargi konstytucyjnej przesądza, że ma ona charakter konkretny i służy przede wszystkim jako środek ochrony wolności i praw podmiotu wnoszącego tę skargę. Przesłanką dopuszczalności złożenia skargi konstytucyjnej nie jest więc każde naruszenie Konstytucji, ale tylko takie, które dotyka konstytucyjnych praw i wolności, będących źródłem przysługujących skarżącemu praw podmiotowych (*vide* – postanowienia

Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 5 listopada 2001 r., sygn. Ts 129/01, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 96; 16 lutego 2009 r., sygn. Ts 202/06, OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23; 10 października 2013 r., sygn. Ts 154/12, OTK ZU nr 5/B/2013, poz. 485; 29 stycznia 2014 r., sygn. SK 9/12, OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 24 października 2001 r., sygn. SK 10/01, OTK ZU Nr 7/2001, poz. 225, 19 lutego 2001 r., sygn. SK 14/00, OTK ZU Nr 2/2001, poz. 31, 14 czerwca 2004 r., sygn. SK 21/03, OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 56; 18 listopada 2014 r., sygn. SK 7/11, OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 112; 9 czerwca 2015 r., sygn. SK 47/13, OTK ZU nr 6/A/2015, poz. 81).

Skarga konstytucyjna powinna też spełniać wymogi formalne określone w przepisach ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

W kontekście niniejszej sprawy należy w szczególności zwrócić uwagę, iż, zgodnie z art. 53 ust. 1 pkt 3 tej ustawy, podmiot wnoszący skargę konstytucyjną ma obowiązek uzasadnienia zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie.

Sformułowanie zarzutu w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym oznacza sprecyzowanie przez wnoszącego skargę konstytucyjną krytyki, nadanie ściśle określonej formy słownej jego twierdzeniu, że norma niższego rzędu jest niezgodna z normą wyższego rzędu. Istotę zarzutu stanowi zindywidualizowanie relacji między poddanym kontroli aktem normatywnym a wzorcem wskazanym przez podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym. Indywidualizacja ta polega na uzasadnieniu twierdzenia, że konkretny akt normatywny jest niezgodny z tym wzorcem. Uzasadnienie zarzutu musi polegać na sformułowaniu takich argumentów, które przemawiają na rzecz niezgodności zachodzącej pomiędzy normami wynikającymi z kwestionowanych przepisów a normami zawartymi we wzorcach

kontroli. Wymóg uzasadnienia należy rozumieć jako nakaz odpowiedniego udowodnienia zarzutów w kontekście każdego wskazanego wzorca kontroli (zarówno wskazanego jako wzorzec podstawowy, jak i mającego charakter związkowy).

Przesłanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie. Przytaczane w piśmie procesowym argumenty mogą być mniej lub bardziej przekonujące (...), lecz zawsze muszą być argumentami «nadającymi się» do rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny (wyrok Trybunał Konstytucyjny z dnia 19 października 2010 r., sygn. P 10/10, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 78).

W myśl art. 69 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, Trybunał w toku postępowania powinien zbadać wszystkie istotne okoliczności w celu wszechstronnego wyjaśnienia sprawy oraz nie jest związany wnioskami dowodowymi uczestników postępowania. Nie oznacza to w żadnym przypadku przerzucenia, przez podmiot inicjujący postępowanie w sprawie, ciężaru dowodzenia na Trybunał Konstytucyjny. Określona w wymienionym przepisie art. 69 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym reguła postępowania ma więc zastosowanie dopiero wtedy, gdy podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym wykazał się należyłą starannością, spełniając wszystkie wymagania konstytucyjne i ustawowe, w tym także wynikające z przepisu art. 53 ust. 1 pkt 2 i 3 tej ustawy.

W procedurze kontroli norm prawnych ciężar dowodu, że zaskarżony przepis jest niezgodny z Konstytucją, spoczywa – co do zasady – na podmiocie inicjującym kontrolę przed Trybunałem Konstytucyjnym. Obowiązkiem tegoż podmiotu jest wykazanie bezpośredniego i konkretnego naruszenia wzorców kontroli, przy czym nie może się to sprowadzać do przytoczenia treści odpowiedniego przepisu Konstytucji. Przedstawiona argumentacja powinna doprowadzić do obalenia przyjętego w systemie prawnym domniemania

konstytucyjności i legalności przepisów prawa. Konieczne jest zatem uprawdopodobnienie przez podmiot inicjujący postępowanie w trybie skargi konstytucyjnej faktu naruszenia przez zaskarżone przepisy praw lub wolności konstytucyjnej. Podmiotu występującego ze skargą konstytucyjną nie może więc zwolnić z ustawowego obowiązku należytego uzasadnienia zarzutów niekonstytucyjności kwestionowanych przepisów prawnych, działający niejako z własnej inicjatywy, Trybunał Konstytucyjny, który związany jest granicami skargi konstytucyjnej na podstawie art. 67 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 17 marca 1998 r., sygn. Ts 11/97, OTK ZU nr 2/1998, poz. 28; 25 października 1999 r., sygn. SK 22/98, OTK ZU nr 6/1999, poz. 122; 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68; 9 lipca 2010 r., sygn. SK 19/10, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 87; 28 lipca 2014 r., sygn. Ts 71/13, OTK ZU nr 4/B/2014, poz. 293; 9 lipca 2015 r., sygn. Ts 76/15, OTK ZU nr 5/B/2015, poz. 538; 1 lutego 2017 r., sygn. SK 38/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 2). Poprzestanie przez podmiot wnoszący skargę konstytucyjną na lakonicznym lub zdawkowym uzasadnieniu zarzutu albo na całkowitym nieuzasadnieniu sformułowanych zarzutów oznacza niewykonanie obowiązku wynikającego z art. 53 ust. 1 pkt 3 tej ustawy. Niedopuszczalne jest bowiem – co należy ponownie podkreślić – samodzielne doprecyzowanie przez Trybunał Konstytucyjny, a tym bardziej uzasadnianie, jedynie ogólnikowo sformułowanych zarzutów niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 4 lutego 2009 r., sygn. Ts 256/08, OTK ZU nr 2/B/2009, poz. 138; 27 lutego 2018 r., sygn. SK 25/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 11).

W oparciu o treść skargi konstytucyjnej należy uznać, iż w niniejszej sprawie, w zakresie dotyczącym zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 64 ust. 2 Konstytucji, nie został spełniony, ustawowy wymóg dotyczący uzasadnienia tegoż zarzutu.

Wyrażona w art. 32 ust. 1 ustawy zasadniczej zasada równości wobec prawa 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. Konstytucyjna zasada równości dopuszcza zatem odmienne traktowanie osób, które takiej cechy nie posiadają. Stwierdzenie, czy zasada równości została w konkretnym przypadku rzeczywiście naruszona, wymaga ustalenia kręgu adresatów, do których odnosi się budząca wątpliwości norma prawna, oraz ustalenia, czy istnieje wspólna cecha relewantna pomiędzy porównywanymi sytuacjami, a więc czy zachodzi podobieństwo tych sytuacji, stanowiące przesłankę zastosowania zasady równości. Dopiero stwierdzenie, że sytuacje podobne zostały przez prawo potraktowane odmiennie, wskazuje na możliwość naruszenia zasady równości. (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 20 października 1998 r., sygn. K. 7/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 96; 5 września 2005 r., sygn. P 18/04, OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 88; 22 lipca 2008 r., sygn. P 41/07, OTK ZU Nr 6/A/2008, poz. 109; 18 czerwca 2013 r., sygn. K 37/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 60; 9 grudnia 2014 r., sygn. K 46/13, OTK ZU nr 11/A/2014, poz. 117; 10 marca 2015 r., sygn. P 38/12, OTK ZU nr 3/A/2015, poz. 29; 12 lipca 2016 r., sygn. SK 40/14, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 57; 16 marca 2017 r., sygn. Kp 1/17, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 28; 26 czerwca 2019 r., sygn. SK 2/17, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 36).

Zgodnie z art. 64 ust. 2 Konstytucji, *własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej.*

Przepis ten formułuje podmiotowe prawo równej dla wszystkich ochrony prawnej własności, innych praw majątkowych oraz dziedziczenia. Jest to prawo podmiotowe w tym sensie, że nie tylko rodzi po stronie ustawodawcy obowiązek zapewnienia wszystkim równości wobec prawa, ale wyposaża także podmioty w uprawnienie do żądania równej ochrony wymienionych w tymże przepisie

praw. Ścisłe powiązanie równej dla wszystkich ochrony prawnej z prawem własności, innymi prawami majątkowymi i prawem dziedziczenia powoduje, że tak pojmowana równość staje się nieodłącznym aspektem prawa podmiotowego, bez którego prawa z art. 64 ust. 2 Konstytucji pozbawione zostałyby swej istoty. Równość, o której mowa w tym przepisie ustawy zasadniczej, nie ma zatem charakteru abstrakcyjnego. Odnosi się do konkretnych, wymienionych w nim praw i do zapewnienia im takiej właśnie, równej ochrony. Równą ochroną objęte są zarazem konstytucyjne i ustawowe prawa majątkowe.

Na gruncie art. 64 ust. 2 Konstytucji można wskazać dwa aspekty ochrony konstytucyjnych praw majątkowych z punktu widzenia podmiotowego. Po pierwsze, ochroną taką objęty jest każdy, komu przysługuje prawo majątkowe, bez względu na posiadane cechy osobowe czy inne szczególne przymioty. Po drugie, ochrona praw podmiotowych musi być równa dla wszystkich. Przepis art. 64 ust. 2 Konstytucji nie tylko zatem nawiązuje do zasady równości, ale też daje wyraz ogólnemu stwierdzeniu, że wszystkie prawa majątkowe muszą podlegać ochronie prawnej. Zawiera konstytucyjną wytyczną dla ustawodawcy, obowiązującą podczas regulowania zasad ochrony wskazanych w nim praw. Nakazuje bowiem, aby była ona równa dla wszystkich, nie rzuca natomiast na samą treść chronionych praw, której określenie należy każdorazowo do kompetencji ustawodawcy. Obowiązki ustawodawcy, wynikające z art. 64 ust. 2 Konstytucji, mają dwojaki charakter. W wymiarze pozytywnym powinien on ustanowić przepisy i procedury udzielające równej ochrony prawnej prawom majątkowym, a w wymiarze negatywnym jest obowiązany powstrzymać się od przyjmowania regulacji, które owe prawa mogłyby pozbawić ochrony prawnej lub też ochronę tę ograniczać. Przepis art. 64 ust. 2 Konstytucji zawiera jedno ze szczegółowych odniesień ogólnej zasady równości do poszczególnych dziedzin życia społecznego. Z tych względów przepis ten powinien być interpretowany w bliskim związku z art. 32 Konstytucji, bo zapewnienie równej dla wszystkich ochrony prawnej jest elementem równego traktowania przez władze publiczne

(art. 32 ust. 1 zdanie drugie ustawy zasadniczej). Przy odnoszeniu zasady równości do praw, które gwarantuje art. 64, jednocześnie powołuje się art. 64 ust. 2 i art. 32, zakładając, iż wynikają z nich analogiczne konsekwencje prawne (*vide* – L. Garlicki, komentarz do art. 64, [w:] L. Garlicki (red.), M. Zubik (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, tom II, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016 r., str. 610, oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 13 kwietnia 1999 r., sygn. K. 36/98, OTK ZU nr 3/1999, poz. 40; 24 października 2001 r., sygn. SK 22/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 216; 15 grudnia 2004 r., sygn. K 2/04, OTK ZU nr 11/A/2004, poz. 117; 24 lutego 2009 r., sygn. SK 34/07, OTK ZU nr 2/A/2009, poz. 10; 18 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83; 23 października 2012 r., sygn. SK 11/12, OTK ZU nr 9/A/2012, poz. 107; 25 września 2014 r., sygn. SK 4/12, OTK ZU nr 8/A/2014, poz. 95; 13 października 2015 r., sygn. P 3/14, OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 145; 27 lutego 2018 r., sygn. SK 25/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 11, 15 maja 2019 r., sygn. SK 31/17, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 21).

Jak już wskazano, Skarżąca naruszenia wzorców z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 64 ust. 2 Konstytucji upatruje przede wszystkim w tym, że wynikający z kwestionowanej regulacji warunek powstania nadpłaty podatku w postaci poniesienia przez podmiot, który ją uiszczył, uszczerbku majątkowego z tego tytułu, nie ma powszechnego zastosowania *do wszystkich podatków*.

Podkreślić w tym kontekście trzeba, iż powinnością skarżącego, który zarzuca zaskarżonej regulacji naruszenie wzorca z art. art. 32 ust. 1 w zw. z art. 64 ust. 2 Konstytucji, jest obalenie domniemania zgodności zaskarżonego przepisu z ustawą zasadniczą przez wykazanie, że mamy do czynienia z podmiotami podobnymi, a zróżnicowanie ich sytuacji jest arbitralne i nie znajduje uzasadnienia w innych wartościach konstytucyjnych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 grudnia 2019 r., sygn. P 13/18, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 68). Ocena każdej regulacji prawnopodatkowej z punktu widzenia

zasady równości musi być więc poprzedzona dokładnym zbadaniem sytuacji prawnej porównywanych podmiotów oraz analizą dotyczącą cech wspólnych i odmiennych. Inne klasy podatników, nieposiadające takiej samej podatkowej cechy istotnej, mogą być poddane odmiennym uregulowaniom (*vide* – A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011 r., str. 84, 85). Podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym ma w szczególności: obowiązek wykazania, jaka jest grupa podmiotów podobnych; wyjaśnienia, na czym polega różnicowanie ich sytuacji prawnej przez zaskarżone unormowanie; przedstawienia argumentów na poparcie tezy, że w świetle norm, zasad i wartości konstytucyjnych takie różnicowanie sytuacji prawnej jest nieusprawiedliwione.

W niniejszej sprawie, w zakresie zarzutu niezgodności zaskarżonego przepisu z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 64 ust. 2 Konstytucji skarga konstytucyjna nie zawiera wyczerpującej i precyzyjnej argumentacji, która przemawiałaby za obaleniem domniemania konstytucyjności kwestionowanej regulacji.

W skardze konstytucyjnej nie przedstawiono szczegółowej argumentacji dotyczącej sytuacji prawnej podmiotów porównywanych z adresatami kwestionowanej regulacji oraz analizy ich cech wspólnych i odmiennych. Nie przedstawiono również dowodów uzasadniających tezę o naruszeniu przez kwestionowaną regulację zasady równości wobec prawa i równej ochrony prawa własności. Nie można uznać za wystarczające w tym zakresie stwierdzenia, iż zaskarżona regulacja nie ma zastosowania do podmiotów dokonujących nadpłaty podatków pośrednich stanowiących element ceny (w skardze konstytucyjnej w tej grupie wymieniono podatników podatku od towarów i usług, dalej: podatek VAT) oraz podatników *innych podatków*, których ciężar ekonomiczny jest przenoszony na podmioty niebędące podatnikami tychże podatków. Niewystarczające jest również wskazanie, iż kwestionowana regulacja traktuje odmiennie podmioty dokonujące zapłaty podatku w kwocie nienależnej, której ciężar ekonomiczny został następnie przeniesiony na inne podmioty, oraz

stwierdzenia iż brak uszczerbku majątkowego występuje także w przypadku ubiegających się o zwrot nadpłaty podatku od nieruchomości podatników wynajmujących będące ich własnością nieruchomości i przenoszących ekonomiczny ciężar tego podatku na najemców.

Nie spełnia zaś ustawowego wymogu właściwego uzasadnienia zarzutu naruszenia określonego wzorca przedstawienie przez podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym argumentów nazbyt ogólnych, niejasnych czy też czynionych na marginesie innych rozważań (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 4 listopada 2015 r., sygn. P 102/15, OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 172; 26 kwietnia 2016 r., sygn. K 4/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 19; 1 marca 2017 r., sygn. K 13/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 10).

Podnieść ponadto trzeba, iż nakaz równej ochrony prawa własności nie jest absolutny w tym sensie, iż pewne odstępstwa od zasady równości są dopuszczalne pod warunkiem, iż zróżnicowanie ochrony znajduje oparcie w argumentach relewantności, proporcjonalności i powiązania z innymi normami, zasadami lub wartościami konstytucyjnymi (*vide* – L. Garlicki, M. Zubik, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. II, *op. cit.*, str. 612).

Różnicowanie podmiotów prawa charakteryzujących się wspólną cechą istotną jest więc konstytucyjnie dopuszczalne, ale musi mieć charakter relewantny, czyli pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma, oraz ma służyć realizacji tego celu i treści. Musi mieć też charakter proporcjonalny, tj. waga interesu, któremu ma służyć zróżnicowanie sytuacji adresatów normy, powinna pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych. Musi ponadto pozostawać w związku z zasadami, wartościami i normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych (*vide* - powołane

wcześniej wyroki Trybunału Konstytucyjnego dotyczące art. 32 ust. 1 Konstytucji).

Nawet przy przyjęciu, że wskazane przez Skarżącą grupy podmiotów mogłyby zostać zaliczone do grupy podmiotów podobnych z uwagi na to, że uiszczyły nienależny podatek, którego ciężar ekonomiczny przeniesiony został następnie na inne podmioty – należyte uzasadnienie zarzutu naruszenia konstytucyjnej zasady równości i równej ochrony praw majątkowych wymagałoby przytoczenia argumentów przemawiających za przyjęciem, iż kwestionowane zróżnicowanie podmiotów podobnych nie spełnia choćby jednego ze wskazanych wymogów stanowiących konstytucyjne usprawiedliwienie owego zróżnicowania. Konieczne byłoby zatem przedstawienie przez Skarżącą dowodów, iż owo zróżnicowanie nie ma charakteru relewantnego, nie spełnia warunku proporcjonalności albo nie pozostaje w związku z zasadami, wartościami i normami konstytucyjnymi usprawiedliwiającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych.

W niniejszej sprawie w skardze konstytucyjnej w tym zakresie nie przedstawiono stosownej argumentacji. Nie stanowi jej stwierdzenie, iż brak jest przesłanek uzasadniających odmienne traktowanie adresatów kwestionowanej regulacji, *w szczególności zaś nie może być taką okolicznością bycie podatnikiem wybranego, konkretnego podatku (akcyza), a tym bardziej w określonym zakresie w ramach jednego podatku (w związku ze sprzedażą energii elektrycznej)* [uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 10].

W szczególności, w skardze konstytucyjnej nie określono jednoznacznie w porównaniu z jakimi grupami podatników kwestionowana regulacja różnicuje sytuację prawną jej adresatów. Nie przedstawiono wystarczającej argumentacji pozwalającej na uznanie, iż należą one do grupy podmiotów podobnych, zaś zróżnicowanie ich sytuacji prawnej ma charakter arbitralny i nie znajduje uzasadnienia w innych wartościach konstytucyjnych.

Niezależnie od powyższego, podtrzymując stanowisko, zgodnie z którym w skardze konstytucyjnej nie uzasadniono zarzutu zróżnicowania przez kwestionowaną regulację podmiotów znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji prawnopodatkowej, odnieść należy się także do kwestii stosowania w praktyce orzeczniczej przesłanki poniesienia uszczerbku majątkowego – jako warunku zaistnienia nadpłaty w rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 O.p. – w przypadku, gdy nie dotyczy ona nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku akcyzowego uiszczanego z tytułu sprzedaży energii elektrycznej.

Podnieść trzeba, iż w orzecznictwie sądowoadministracyjnym wyrażany jest pogląd, zgodnie z którym – w odniesieniu do nadpłat w podatku akcyzowym w zakresie wszystkich wyrobów akcyzowych (nie tylko w stosunku do energii elektrycznej) – przepis art. 72 § 1 pkt 1 O.p. należy rozumieć w ten sposób, że nie jest nadpłatą kwota podatku, jeżeli ten, kto ją uiszczył, nie poniósł z tego tytułu bezpośredniego uszczerbku majątkowego [*vide* – wyroki NSA z dnia: 13 września 2018 r., sygn. I GSK 180/15; 14 września 2018 r., sygn. I GSK 22/15, I GSK 189/15, I GSK 191/15, I GSK 199/15 i I GSK 201/15; 19 września 2018 r., sygn. I GSK 217/15; 20 września 2018 r., sygn. I GSK 589/15, I GSK 592/125 i I GSK 220/15; 26 września 2018 r., sygn. I GSK 598/15, I GSK 230/15 i I GSK 233/15; Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych]. Wyroki te dotyczą nadpłaty podatku akcyzowego z tytułu sprzedaży piwa smakowego.

Zauważyć przy tym należy, że w uzasadnieniu wyroku z dnia 20 września 2018 r., sygn. I GSK 589/15, NSA wyraził pogląd, iż [*n*]aruszeniem Konstytucji RP byłoby przyjęcie, że na gruncie ustawy z 1997 r. Ordynacja podatkowa istnieje możliwość zwrotu nadpłaty, czego następstwem byłoby powstanie wzbogacenia po stronie beneficjenta tego rozszczenia. Wykładnia art. 72 § 1 pkt 1 o.p. nie może więc prowadzić do tego typu rezultatu.

Wskazać należy, iż w sprawach o stwierdzenie nadpłaty z tytułu sprzedaży wyrobów akcyzowych innych niż energia elektryczna w orzecznictwie

sądowoadministracyjnym prezentowane jest też stanowisko, że w przepisach O.p. brak jest przepisów, które uzależniałyby możliwość stwierdzenia nadpłaty podatku i jej zwrotu od tego, czy podatnik został zubożony wskutek uiszczenia podatku. Z art. 72 § pkt 1 O.p. wynika bowiem, że do nadpłaty podatku dochodzi wskutek zapłaty podatku nienależnego lub w wysokości wyższej niż należna. Przepisy O.p. nie formułują w tym zakresie żadnych dodatkowych warunków (*vide* – wyroki NSA z dnia: 9 maja 2019 r., sygn. I GSK 36/17; 10 maja 2019 r., sygn. I GSK 697/17, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych). Wyroki te dotyczyły spraw o nadpłatę podatku akcyzowego z tytułu sprzedaży dodatków do paliw silnikowych.

Uzasadniając wskazany pogląd podnoszono m.in., iż uchwała NSA o sygn. I GPS 1/11 dotyczyła spraw o zwrot nadpłaty podatku akcyzowego z tytułu sprzedaży energii elektrycznej. Sprzedaż energii elektrycznej przez podatnika jest czynnością podlegającą opodatkowaniu podatkiem akcyzowym. W takiej sytuacji znajdował zastosowanie przepis art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z 2001 r. o cenach, a następnie art. 3 ust. 2 ustawy o cenach. Przepisy te nakazywały uwzględnić podatek akcyzowy w cenie sprzedawanej energii. Uchwała o sygn. I GPS 1/11 dotyczyła zwrotu akcyzy zapłaconej przez producentów energii elektrycznej w okresie od stycznia 2006 r. do marca 2009 r. Obowiązujące wówczas polskie przepisy, obligujące producentów energii do zapłaty akcyzy, były niezgodne z prawem unijnym, które przewidywało pobór podatku akcyzowego w kolejnych fazach obrotu energią elektryczną. *Specyfiką tych spraw było zatem to, że podatek akcyzowy nie został wcale skalkulowany według zawyżonych stawek (...), lecz został pobrany od niewłaściwego podmiotu (tzn. od producenta energii zamiast od dystrybutora/redystrybutora). W takiej sytuacji producent energii otrzymując zwrot akcyzy uzyskalby 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 wewnątrzwspólnotowego 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 (wyrok NSA z dnia 9 maja 2019 r., sygn. I GSK 36/17, *op. cit.*).

Na marginesie podnieść należy, iż w piśmiennictwie prezentowane jest stanowisko, zgodnie z którym między poszczególnymi wyrobami akcyzowymi występują zasadnicze różnice mogące usprawiedliwiać odmienne podejście do tychże wyrobów w zakresie nadpłaty podatku akcyzowego. Podnosi się przy tym, iż źródłem tych różnic może być *odmienna elastyczność popytu* na poszczególne wyroby. Energia elektryczna jest bowiem specyficznym towarem. Nie ma towarów, które byłyby handlowo wymienne i mogły go zastąpić. Producentami energii elektrycznej była i jest nadal dosyć ograniczona liczba podmiotów. Wskazuje się przy tym przykładowo, że – w przypadku wzrostu cen wywołanego wliczeniem w nie nadpłaconego podatku akcyzowego – ograniczenie z tego powodu przez konsumenta zużycia (zakupu) energii elektrycznej jest zdecydowanie trudniejsze niż ograniczenie np. zakupu napojów alkoholowych (*vide* – B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, *Zubożenie podatnika akcyzy jako przesłanka zwrotu nadpłaty. Problemy metodologiczne postępowania dowodowego*, Przegląd Podatkowy nr 3 z 2020 r., str. 21).

W sprawach dotyczących nadpłat w podatku VAT w orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowane jest stanowisko, iż wykładnia przepisu art. 72 § 1 pkt 1 O.p., przyjęta w powołanej uchwale NSA o sygn. I GPS 1/11, dotyczy tylko nadpłaty powstałej przez uiszczenie podatku akcyzowego z tytułu sprzedaży energii elektrycznej. Nie dotyczy zaś nadpłaty podatku VAT. Przyjmuje się zatem, iż dla stwierdzenia nadpłaty w podatku VAT nie ma konieczności

wykazania uszczerbku majątkowego, jaki poniósł podatnik w związku z nadpłaceniem lub zapłaceniem nienależnie tego podatku. Warunkiem uznania wpłaty podatku za nadpłatę jest bowiem jego nadpłacenie lub zapłacenie nienależnego podatku, bez konieczności wykazania przez podatnika poniesienia z tego tytułu uszczerbku majątkowego (*vide* – wyroki NSA z dnia: 8 stycznia 2013 r., sygn. I FSK 271/12; 25 września 2015 r., sygn. I FSK 596/14; 18 grudnia 2015 r., sygn. I FSK 1168/15; 27 września 2018 r. sygn. akt I FSK 1753/16 oraz wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 12 lutego 2020 r., sygn. I SA/Bd 10/20; Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

W orzecznictwie sądowoadministracyjnym wyrażany jest jednak także odmienny pogląd, zgodnie z którym dla zaistnienia nadpłaty podatku VAT konieczne jest stwierdzenie zaistnienia uszczerbku majątkowego z tytułu jej wpłacenia po stronie podmiotu ubiegającego się o stwierdzenia nadpłaty. Podnosi się przy tym, że istota stanowiska zajętego w uchwale (wyrażonego w sentencji uchwały) Izby Gospodarczej NSA 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. Wykładnia ta została bowiem przeprowadzona z uwzględnieniem norm konstytucyjnych (art. 64 Konstytucji), z czego wynika, że warunkiem ochrony podatnika w postępowaniu o stwierdzenie nadpłaty 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 tylko tenże podatek. W związku z tym wskazana uchwała znajduje odniesienie także do nadpłaty w podatku VAT. Cechą podatku VAT (podobnie jak i podatku akcyzowego) jest to, że stanowi on element ceny towaru (art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z 2001 r. o cenach, a następnie art. 3 ust. 2 ustawy o cenach), będąc jej integralną częścią. W konsekwencji, co do zasady, bezpośredni ekonomiczny ciężar opodatkowania spoczywa nie na podatniku tego podatku, lecz na konsumentach,

którzy nabywając towary i płacąc cenę, w której uwzględniony jest podatek VAT – ponoszą faktycznie jego ciężar. Jest to skutkiem pośredniego charakteru podatków obrotowych, do których należy podatek VAT (*vide* – wyroki NSA z dnia: 17 kwietnia 2019 r., sygn. I FSK 589/17; 17 czerwca 2019 r., sygn. I FSK 912/17; Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

Niezależnie od powyższego zauważyć trzeba, iż stanowisko dotyczące nadpłaty podatku wyrażone w uchwale NSA o sygn. I GPS 1/11 jest przywoływane także w sprawach dotyczących innych opłat publicznoprawnych (niebędących podatkami) wliczanych do ceny towaru lub usługi.

Jak stwierdził NSA w uzasadnieniu wyroku z dnia 16 maja 2019 r. w sprawie o sygn. I OSK 1902/17 (dotyczącej nadpłaty z tytułu uiszczenia dodatkowych opłat geodezyjnych) wymóg poniesienia uszczerbku majątkowego jako warunek stwierdzenia nadpłaty dotyczy także nadpłacenia środków publicznych stanowiących niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym, w rozumieniu art. 60 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2019 r., poz. 869 ze zm.). Przepis art. 72 § 1 pkt 1 O.p. *należy zatem rozumieć na gruncie rozpoznawanej sprawy w ten sposób, że byłaby nadpłatą kwota opłaty za czynności geodezyjne i kartograficzne poniesione przez skarżącą, gdyby z tego tytułu skarżącą poniosła bezpośredni uszczerbek majątkowy* (Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych). Podobne stanowisko wyraził NSA w wyrokach z dnia 18 lipca 2018 r., sygn. I OSK 545/18 i z dnia 16 maja 2019 r., sygn. akt I OSK 1901/17 (Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

Zauważyć przy tym należy, iż w uzasadnieniu pierwszego z tych wyroków NSA stwierdził m.in., iż *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.

Reasumując, nie można uznać, aby – w odniesieniu do nadpłaty podatku akcyzowego z tytułu sprzedaży wyrobów akcyzowych innych niż energia elektryczna oraz nadpłaty podatku VAT bądź innych podatków – w praktyce orzeczniczej doszło do ukształtowania jednolitej, powszechnej i stałej interpretacji art. 72 § 1 pkt 1 O.p., zgodnie z którą dla stwierdzenia nadpłaty nie jest wymagane powstanie bezpośredniego uszczerbku majątkowego po stronie podmiotu dokonującego zapłaty nienależnego podatku lub podatku w nienależnej kwocie.

Z tego również względu nie można przyjąć, iż podniesione w skardze konstytucyjnej zarzuty naruszenia przez kwestionowaną regulację konstytucyjnych zasad równości i ochrony praw majątkowych zostały należycie uzasadnione. Skarżący nie wykazał bowiem jednoznacznie, aby – ukształtowana w orzecznictwie wykładnia art. 72 § 1 pkt 1 O.p. – prowadziła do zarzucanego różnicowania sytuacji prawnej podmiotów podobnych, tj. do nadanie temu przepisowi treści niezgodnej z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 64 ust. 2 Konstytucji.

W świetle przedstawionej argumentacji zasadne jest przyjęcie, iż w niniejszej sprawie skarga konstytucyjna, w zakresie dotyczącym zarzutu niezgodności kwestionowanej regulacji z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 64 ust. 2 Konstytucji, nie spełnia wymogów określonych w art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

W kontekście zarzutów niezgodności kwestionowanej regulacji z wzorcami z art. 84 i art. 217 w zw. z art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, zauważyć należy, iż powołana w tym zakresie w skardze konstytucyjnej

argumentacja dotyczy przede wszystkim niezgodności kwestionowanej regulacji z nakazem szczególnej określoności przepisów prawa daninowego.

Skarżąca w nieokreśloności kwestionowanej regulacji upatruje źródła naruszenia wzorców z art. 64 ust. 3 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji gdyż, co już podniesiono, umożliwiła ona wykreowanie w praktyce orzeczniczej pozaustawowej przesłanki nadpłaty podatku akcyzowego z tytułu sprzedaży energii elektrycznej w postaci poniesienia przez podmiot, który uiścił kwotę podatku akcyzowego z tytułu sprzedaży energii elektrycznej, uszczerbku majątkowego z tego tytułu.

W ocenie Skarżącej – co należy ponownie podkreślić – kwestionowana regulacja prowadzi w ten sposób do ograniczenia w drodze pozaustawowej prawa własności podatników, którzy uiścili kwotę nienależnie zapłaconego podatku akcyzowego z tytułu sprzedaży energii elektrycznej i nie ponieśli z tego tytułu uszczerbku majątkowego, gdyż przedmiotowa kwota została wliczona w cenę sprzedaży zapłaconą przez nabywców tejże energii. Podatnicy ci nie mogą bowiem dochodzić z tego tytułu zwrotu uciszonej kwoty jako nadpłaty, co, zdaniem Skarżącej, naruszać ma wzorce z art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji dopuszczające ograniczenie prawa własności jedynie w drodze ustawy.

Odnosząc się do dopuszczalności merytorycznego rozpoznania w niniejszej sprawie zarzutów dotyczących naruszenia wzorców z art. 84 i art. 217 w zw. z art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji przypomnieć trzeba, że prawidłowe spełnienie – przez podmiot wnoszący skargę konstytucyjną – obowiązku uprawdopodobnienia, w jakim zakresie norma dekodowana z podstawy prawnej rozstrzygnięcia o jego wolnościach lub prawach pozostaje w sprzeczności z normami płynącymi z postanowień konstytucyjnych, wymaga również poprawnego wskazania adekwatnych wzorców konstytucyjnych.

W tym kontekście podnieść trzeba, iż przepis art. 64 ust. 3 Konstytucji nie stanowi w niniejszej sprawie adekwatnego wzorca kontroli.

Zgodnie z tym przepisem, [w]łasność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w takim zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności.

Przepis ten określa przesłanki ograniczenia prawa własności. Nie odnosi się do innych praw majątkowych. Fakt ten należy interpretować nie jako szczególne dozwoleństwo na uszczuplanie prawa własności w porównaniu do innych praw majątkowych, lecz jako dodatkową gwarancję konstytucyjną ochrony tego prawa. Przepis art. 64 ust. 3 Konstytucji wyraża w sposób jednoznaczny i wyraźny konstytucyjną podstawę dla wprowadzania ograniczeń prawa własności. Nie wskazuje przy tym wartości i dóbr, których ochrona przemawiać może za dopuszczalnością ingerencji w prawa właściciela. Określa za to przesłanki dopuszczalności ograniczenia własności o charakterze formalnym (dopuszczalność ograniczenia jedynie w drodze ustawy), jak i materialnym (zakaz naruszenia istoty prawa własności), które stanowią kryterium kontroli dokonanych przez prawodawcę ograniczeń. Zakazane w art. 64 ust. 3 ustawy zasadniczej naruszenie istoty prawa własności występuje wtedy, gdy wprowadzone ograniczenia dotyczą podstawowych uprawnień składających się na treść tego prawa i uniemożliwiają realizację przez to prawo funkcji, którą ma ono pełnić w porządku prawnym, opartym na założeniach wskazanych w przepisach ustrojowych ustawy zasadniczej, lub w ogóle uniemożliwiają korzystanie z tego prawa (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 maja 1999 r., sygn. SK 9/98, OTK ZU nr 4/1999, poz. 78; 12 stycznia 2000 r., sygn. P. 11/98, OTK ZU nr 1/2000, poz. 3; 11 maja 2010 r., sygn. SK 50/08, OTK ZU nr 4/A/2010, poz. 34; 5 maja 2011 r., sygn. P 110/08, OTK ZU nr 4/A/2011, poz. 31; 10 lipca 2012 r., sygn. P 15/12, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 77; 5 grudnia 2018 r., sygn. K 6/17, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 1).

Zauważyć należy, iż kwestionowana w niniejszej sprawie regulacja uniemożliwia uznanie za nadpłatę kwoty podatku akcyzowego uiszczanego z tytułu sprzedaży energii elektrycznej, gdy ten, kto ją uiszczył, nie poniósł z tego

tytułu uszczerbku majątkowego. Tym samym wyłącza możliwość uzyskania zwrotu kwoty nadpłaconego oraz nienależnie zapłaconego podatku.

Przepis art. 72 § 1 pkt 1 O.p., co oczywiste, nie nakłada obowiązku dokonania zapłaty nienależnego podatku lub zapłacenia go w kwocie wyższej niż należna. Nie nakłada obowiązku podatkowego, tym bardziej zaś nie zobowiązuje do dokonania jakiegokolwiek wpłaty

Przepis ten określa, w jakich sytuacjach kwota nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku będzie stanowić nadpłatę, podlegającą zwrotowi na rzecz podmiotu, który ją uiścił. Stwierdzenie nadpłaty daje temu podmiotowi prawo do żądania jej zwrotu.

Istota określonej w art. 72 § 1 pkt 1 O.p. nadpłaty sprowadza się do tego, że podatnik płaci wówczas, gdy nie musi tego robić (nie istnieje obowiązek podatkowy), albo płaci za dużo (kwota podatku zapłaconego przewyższa kwotę należną). W obu przypadkach świadczenie podatnika dokonane na rzecz wierzyciela podatkowego przewyższa to, czego wymaga od niego przepis prawa. Ta nadwyżka świadczenia ponad obowiązkowe jest nadpłatą (*vide* – L. Etel (red), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, 2020 r., komentarz do art. 72, LEX/el).

Prawny mechanizm powstania nadpłaty wskazuje, że jest ona wynikiem:

- ujawnienia w deklaracji podatkowej lub wadliwej decyzji podatkowej kwoty przewyższającej wysokość należnego zobowiązania podatkowego i dokonania jej wpłaty,

- dokonania wpłaty przewyższającej prawidłowo ujawnioną w deklaracji lub decyzji podatkowej wysokość należnego zobowiązania podatkowego,

- dokonania wpłaty podatku na podstawie przepisu wprowadzającego obowiązek podatkowy, który został następnie uchylony przez Trybunał Konstytucyjny (*vide* – H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011 r., str. 640, 641).

Nadpłata podatku:

- a) jest częścią autonomicznego prawa podatkowego;
- b) wiąże się z przesunięciem majątkowym - świadczeniem pieniężnym dokonany z powołaniem się na publiczną (a w tym podatkową) podstawę prawną;
- c) jest przesunięciem majątkowym dokonany nienależnie albo w wysokości wyższej niż należnej, gdyż nie znajduje uzasadnienia w istniejącym obowiązku lub zobowiązaniu podatkowym albo w wadliwym ukształtowaniu treści stosunku prawnopodatkowego (a zatem niezależnie od przyczyny tego stanu rzeczy podatnik wywiązał się ze swoich powinności w sposób przekraczający ciążący na nim obowiązek);
- d) jest świadczeniem zrealizowanym na tle stosunku prawnopodatkowego, co powoduje, że nie jest możliwe orzekanie przez organy podatkowe w sprawie nadpłaty bez uprzedniego ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego. Postępowanie w sprawie ustalenia zobowiązania podatkowego ma charakter procedury pierwotnej w stosunku do postępowania w sprawie nadpłaty;
- e) jest świadczeniem zrealizowanym z błędnym przekonaniem wykonania zobowiązania podatkowego,
- f) jest świadczeniem wpłaconym wyłącznie przez podmioty stosunku prawnopodatkowego (podatnika, płatnika, inkasenta, osobę trzecią, spadkobiercę), którego odbiorcą jest podmiot publicznoprawny (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 czerwca 2013 r., sygn. SK 1/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 70).

Nadpłata, o której mowa w art. 72 § 1 pkt 1 O.p., nie ma cech podatku, jak również nie ma charakteru zobowiązania podatkowego.

Pojęcie *podatek* zostało zdefiniowane w art. 6 O.p. zgodnie z którym [p]odatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne

świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej.

Zgodnie zaś z przepisem art. 5 O.p., *zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego.*

Żadna z tych definicji nie obejmuje nadpłaty podatku.

Zauważyć przy tym należy, iż kwota stanowiąca nadpłatę, w rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 O.p., nie wynika z zawartego w ustawie obowiązku świadczenia, co jest charakterystyczne dla podatku (*vide* – L. Etel (red), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany, op. cit.*, komentarz do art. 72, LEX/el).

Nadpłata, w rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 O.p., oznacza w istocie brak podatku albo zobowiązania podatkowego (w całości lub części). Na skutek nieprawidłowego wymiaru kwoty należności wynikające z zobowiązania podatkowego nie odpowiadają treści obowiązku podatkowego i wówczas może dojść do powstania nadpłaty

Przy nadpłacie środki finansowe są przekazywane przez organ podatkowy podatnikowi, podczas gdy przy powinności, jaką tworzy podatek, kierunek przepływu środków finansowych jest odwrotny (*vide* – H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz, op. cit.*, str. 641).

Konstrukcja nadpłaty pozwala przy tym na uznanie, iż mamy do czynienia z wierzytelnością (tamże, str. 495).

W piśmiennictwie prezentowany jest pogląd, iż przepis art. 72 § 1 O.p. nie zawiera definicji realnej nadpłaty, tzn. nie określa cech, które temu i tylko temu pojęciu można przypisać. Przepis ten wymienia jedynie stany faktyczne, których zaistnienie pozwala przyjąć, że powstała nadpłata. W związku z tym pojęcie podatku należy w tym wypadku traktować umownie jako świadczenie wprowadzone nienależne, ale zrealizowane na tle szeroko pojętego stosunku podatkowoprawnego, z błędnym przeświadczeniem wykonania zobowiązania

podatkowego i z powołaniem się na podatkowopravne podstawy takiego działania (*vide* – M. Kalinowski, *Nadpłata w świetle przepisów Ordynacji podatkowej*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci docenta Eligiusza Drgasa. Studia z zakresu ordynacji podatkowej*, Toruń 1998, str. 84; J. Rudowski, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka- Medyk, Wolters Kluwer Polska 2019 r., komentarz do art. 72).

Odnosząc się do *ratio legis* instytucji nadpłaty w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazuje się, że podstawowym celem zwrotu nadpłaty jest przywrócenie równowagi, przez powrót tego, co z majątku świadczącego bez podstawy prawnej wyszło lub do niego nie weszło. Instytucja nadpłaty ma doprowadzić do stanu zgodnego z prawem materialnym i obciążenia podatnika tylko w granicach określonych prawem. Konsekwencją zaistnienia nadpłaty jest więc roszczenie podatnika o jej zwrot.

Instytucja nadpłaty przewidziana w art. 72 § 1 pkt 1 O.p. ma doprowadzić do stanu zgodnego z prawem materialnym i obciążenia strony stosunku prawopodatkowego tylko w granicach określonych prawem. Pełni więc funkcję ochronną zapewniając minimum określonych praw przy dochodzeniu zwrotu kwot nienależnie uiszczonych na rzecz organów podatkowych. Konsekwencją zaistnienia nadpłaty jest roszczenie podatnika o jej zwrot. Stwierdzenie nadpłaty jest więc niezbędne do skutecznego wystąpienia o ich zwrot przez uprawniony podmiot (*vide* – wyroki Trybunału z dnia: 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13; 10 marca 2009 r., sygn. P 80/08, OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 26).

Z uwagi na wskazany charakter prawny nadpłaty, kwestionowana regulacja nie stanowi ingerencji w prawo własności, w szczególności polegającej na nałożeniu obowiązku uiszczenia podatku.

Regulacja ta ingeruje w przysługujące podatnikowi prawo majątkowe w postaci prawa do zwrotu, już uiszczonych, nienależnego świadczenia

publicznoprawnego. Ogranicza bowiem prawa dochodzenia wierzytelności bądź ekspektatywy wierzytelności o zwrot nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku.

Prawo do zwrotu nadpłaty podatku stanowi prawo majątkowe podlegające ochronie konstytucyjnej na podstawie art. 64 Konstytucji jako *inne niż własność prawo majątkowe* (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 10 marca 2009 r., sygn. P 80/08, *op. cit.*; 18 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83 oraz A. Krzywoń, *Konstytucyjne aspekty nadpłaty podatkowej*, Przegląd Legislacyjny 2010, nr 4, str. 96).

Nadpłata podatku, o której mowa w zaskarżonej regulacji, powinna być więc traktowana, w rozumieniu konstytucyjnym, jako prawo majątkowe *inne niż własność*.

Z tych względów w niniejszej sprawie przepis art. 64 ust. 3 Konstytucji nie stanowi adekwatnego wzorca kontroli, gdyż – co należy po raz kolejny podkreślić – określa przesłanki ograniczenia prawa własności. Nie odnosi się zaś do innych praw majątkowych, o których mowa w art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji. Stanowi to podstawę umorzenia postępowanie w zakresie dotyczącym zarzutów niezgodności kwestionowanej regulacji z tymże wzorcem - na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Zauważyć ponadto trzeba, że z *petitum* oraz uzasadnienia skargi konstytucyjnej nie wynika, aby w niniejszej sprawie możliwe było zastosowanie zasady *falsa demonstratio non nocet* i przyjęcie na jej podstawie, iż Skarżąca zarzuciła kwestionowanej regulacji także naruszenie wzorca z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

W tym kontekście podnieść trzeba, że zasada *falsa demonstratio non nocet* nie może służyć sanowaniu uchybień formalnych pisma procesowego mającego inicjować postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym (*vide* –

postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 listopada 2015 r., sygn. P 64/14, OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 175). *Powołanie się na tę zasadę może mieć miejsce tylko wtedy, gdy podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem stawia zarzuty i je uzasadnia, lecz błędnie (nietrafnie) rekonstruuje treść normatywną przepisów. Trybunał nie jest jednakże w stanie (...) zdjąć z sądu (innego podmiotu wszczynającego postępowanie przez Trybunałem Konstytucyjnym, przyp. własny) ciężaru obowiązku obalenia domniemania konstytucyjności. Przeprowadzenia takiego procesu intelektualnego należałoby oczekiwać zwłaszcza od sądu [wnioskodawcy lub pełnomocnika skarżącego], który jest podmiotem profesjonalnym, i można zakładać, że ma wiedzę o obowiązującym prawie oraz wymaganiach co do inicjowania postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 grudnia 2014 r., sygn. P 26/14, OTK ZU nr 11/A/2014, poz. 130).*

Proceduralna reguła *falsa demonstratio non nocet* nie stanowi alternatywy wobec zasady związania Trybunału Konstytucyjnego granicami pisma procesowego inicjującego postępowanie przed tym organem (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 marca 2007 r., sygn. K 28/05, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 24). Trybunał Konstytucyjny nie może przy tym – wychodząc poza granice określone we wniosku – modyfikować zakresu kontroli. Nie ma bowiem konstytucyjnej legitymacji do orzekania z własnej inicjatywy, a do tego praktyka poprawiania pism inicjujących postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym mogłaby *de facto* prowadzić (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 marca 2017 r., sygn. K 40/13, *op. cit.*). Związanie Trybunału Konstytucyjnego zakresem zaskarżenia wskazanym w skardze konstytucyjnej oznacza, że **nie może orzekać o tym, czego nie zaskarżył skarżący** (podkreśl. własne) [wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 kwietnia 2019 r., sygn. SK 21/17, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 19].

W niniejszej sprawie nie można uznać, aby argumenty powołane w treści uzasadnienia skargi konstytucyjnej pozwalały na przyjęcie, iż, w istocie, zostały

w niej sformułowane także zarzuty naruszenia przez kwestionowaną regulację art. 64 ust. 1 Konstytucji, zaś Skarżąca - na skutek błędu - nietrafnie zrekonstruowała treść tegoż przepisu i nie wymieniła go jako wzorca kontroli.

Jeśli chodzi o wzorzec z art. 31 ust. 3 Konstytucji, określa on przesłanki ograniczenia konstytucyjnych praw i wolności.

Zgodnie z tym przepisem, ograniczenia konstytucyjnych praw i wolności mogą zostać ustanowione tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej albo wolności i praw innych osób. Nie mogą naruszać istoty tych wolności i praw, które ograniczają.

Ze sformułowanej w tym przepisie Konstytucji zasady proporcjonalności wyprowadza się trzy powiązane między sobą obowiązki prawodawcy: 1) przyjmowanie danej regulacji tylko wówczas, gdy jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest związana, 2) nakaz kształtowania danej regulacji w sposób zapewniający osiągnięcie zamierzonych skutków (celów), 3) zachowanie proporcji między efektami wprowadzonej regulacji a ciężarami, względnie niedogodnościami wynikającymi z niej dla obywateli (proporcjonalność *sensu stricto*) [vide – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 24 marca 2003 r., sygn. P 14/01, OTK ZU nr 3/A/2003, poz. 22; 11 grudnia 2019 r., sygn. P 13/18, OTK ZU 2019 r., seria A, poz. 68].

W kontekście niniejszej sprawy podnieść trzeba, iż naruszenie art. 31 ust. 3 Konstytucji może mieć miejsce tylko w sytuacji, w której można w pierwszej kolejności stwierdzić, że w ogóle doszło do ingerencji w gwarantowane w innych przepisach ustawy zasadniczej wolności lub prawa człowieka i obywatela. Dopiero po pozytywnym rozstrzygnięciu tej kwestii można przejść do analizy, czy miało miejsce naruszenie art. 31 ust. 3 Konstytucji. Wzorzec ten nie wyraża bowiem w sposób pełny odrębnych wolności lub praw, a czyni to jedynie

w sposób cząstkowy i uzupełniający, ściśle związany z innymi normami konstytucyjnymi. Jak wynika z tytułu podrozdziału, w którym został umiejscowiony, wyraża on zasadę ogólną dotyczącą konstytucyjnych wolności i praw człowieka i obywatela. Zasada ta dotyczy ograniczeń w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw, nie jest więc podstawą odrębnego typu wolności lub prawa. Przepis art. 31 ust. 3 Konstytucji nie formułuje zatem samoistnego prawa podmiotowego o randze konstytucyjnej i zawsze musi być stosowany wspólnie z innymi normami Konstytucji statuującymi konstytucyjne prawa lub wolności (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 23 stycznia 2002 r., sygn. Ts 105/00, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 60; 28 grudnia 2015 r., sygn. Ts 131/15, OTK ZU z 2016 r., seria B, poz. 387; 16 maja 2017 r., sygn. Ts 254/16, OTK ZU z 2017 r., seria B, poz. 144; 10 sierpnia 2017 r., sygn. Ts 85/17, OTK ZU z 2017 r., seria B, poz. 265).

Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 29 kwietnia 2003 r., sygn. SK 24/02 (OTK ZU nr 4/A/2003, poz. 33), *[g]dyby nawet przyjmąc, że z art. 31 ust. 3 Konstytucji wynika konstytucyjne prawo podmiotowe, które określić by można jako prawo do "nieograniczania" innych praw i wolności jednostki w sposób z nim niezgodny (jako "prawo podmiotowe drugiego stopnia" czyli prawo dotyczące innych wolności i praw), to uzyskuje ono swój wymiar dopiero po określeniu, które z innych konstytucyjnych wolności lub praw zostało naruszone.*

Tym samym przepis art. 31 ust. 3 Konstytucji nie może stanowić samodzielnego wzorca kontroli w postępowaniu inicjowanym skargą konstytucyjną.

Spośród wskazanych w niniejszej sprawie w skardze konstytucyjnej wzorców kontroli, jedynie przepisy art. 64 ust. 2 w zw. z art. 32 ust. 1 oraz art. 64 ust. 3 ustawy zasadniczej statuują konstytucyjne prawa.

Jak już podniesiono w niniejszym stanowisku, w skardze konstytucyjnej, w odniesieniu do zarzutów naruszenia przez kwestionowaną regulację przepisów

art. 64 ust. 2 w zw. z art. 32 ust. 1 Konstytucji, nie zostały spełnione wymogi formalne pozwalające na ich merytoryczne rozpoznanie przez Trybunał Konstytucyjny. Przepis art. 64 ust. 3 ustawy zasadniczej nie stanowi zaś adekwatnego wzorca kontroli.

Z tych względów przepis art. 31 ust. 3 Konstytucji, który, jako wzorzec kontroli może być stosowany jedynie wspólnie z normami ustawy zasadniczej statuującymi konstytucyjne prawa lub wolności, nie stanowi w niniejszej sprawie adekwatnego wzorca kontroli.

Jeśli chodzi o wskazane w skardze konstytucyjnej wzorce kontroli z art. 84 i art. 217 Konstytucji, zauważyć należy, iż w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną – jak wcześniej podniesiono – wzorcami kontroli mogą być przepisy ustawy zasadniczej wyrażające konstytucyjne prawa lub wolności obywatela (podmiotu podobnego).

Przesłanką dopuszczalności merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej nie jest więc każde naruszenie Konstytucji, ale tylko takie, które dotyka konstytucyjnych praw i wolności, będących źródłem przysługujących skarżącemu praw podmiotowych. Wskazanie jako wzorców kontroli przepisów Konstytucji, które warunków tych nie spełniają, czyni skargę konstytucyjną (a ściślej – jej merytoryczne rozpatrzenie) niedopuszczalną, niezależnie od tego, czy w sytuacji skarżącego doszło do naruszenia Konstytucji, a nawet – czy nastąpiło naruszenie jego konstytucyjnych wolności lub praw, których nie wskazano w skardze konstytucyjnej (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 5 listopada 2001 r., sygn. Ts 129/01, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 96; 16 lutego 2009 r., sygn. Ts 202/06, OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23; 10 października 2013 r., sygn. Ts 154/12, OTK ZU nr 5/B/2013, poz. 485; 29 stycznia 2014 r., sygn. SK 9/12, OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8; 18 grudnia 2019 r., sygn. Ts 117/19, OTK ZU z 2020 r., seria B., poz. 116 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 24 października 2001 r., sygn. SK 10/01, OTK ZU nr

7/2001, poz. 225, 19 lutego 2001 r., sygn. SK 14/00, OTK ZU nr 2/2001, poz. 31, 14 czerwca 2004 r., sygn. SK 21/03, OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 56; 18 listopada 2014 r., sygn. SK 7/11, OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 112; 9 czerwca 2015 r., sygn. SK 47/13, OTK ZU nr 6/A/2015, poz. 81).

W konsekwencji, w sprawach inicjowanych skargą konstytucyjną właściwie sformułowany zarzut – co do zasady – nie może opierać się wyłącznie na niezgodności kwestionowanego przepisu z normami ogólnymi określającymi konstytucyjne zasady ustrojowe, czy też adresowanymi do ustawodawcy normami narzucającymi mu pewien sposób regulowania dziedzin życia – które nie kreują konstytucyjnych praw podmiotowych.

Jeżeli skarga konstytucyjna jest oparta na naruszeniu zasad ustroju lub przepisów wyrażających normy programowe i zasady polityki państwa, postępowanie powinno zostać umorzone (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 czerwca 2019 r., sygn. SK 19/19, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 31).

Ogólne zasady i klauzule konstytucyjne tylko w bardzo ograniczonym stopniu mogą być uznane za samoistne źródło praw i wolności jednostki. Powoływanie tych zasad i klauzul jako wyłącznego wzorca kontroli jest dopuszczalne tylko wtedy, gdy brak jest innych, szczególnych postanowień konstytucyjnych kreujących dane prawo lub wolność. W przypadku, gdy istnieją szczególne przepisy Konstytucji określające prawa lub wolności, ogólne klauzule konstytucyjne mogą przy tym stanowić niejako pomocniczy wzorzec kontroli, przy wskazaniu innej naruszonej normy konstytucyjnej (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 23 listopada 1998 r., sygn. SK 7/98, OTK ZU nr 7/1998, poz. 114; 10 lipca 2007 r., sygn. SK 50/06, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 75; 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103 oraz postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 12 grudnia 2000 r. i 23 stycznia 2002 r., sygn. Ts 105/00, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 59 i 60; 16 lutego

2009 r., sygn. Ts 202/06, OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23; 31 marca 2016 r., sygn. Ts 382/15, OTK ZU z 2016 r., seria B, poz. 294).

W wypadku skargi konstytucyjnej zarzut naruszenia przez ustawodawcę konstytucyjnych wymogów formalnoprawnych zawsze musi łączyć się ze wskazaniem konkretnej wolności lub prawa konstytucyjnego skarżących, naruszonych przez zaskarżony akt normatywny. W przeciwnym razie mamy do czynienia z zarzutem o charakterze przedmiotowym. Zarzut taki może być badany przez Trybunał Konstytucyjny, jednak nie w postępowaniu wszczętym przez złożenie skargi konstytucyjnej (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 23 stycznia 2002 r., sygn. Ts 105/00, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 60; 16 lutego 2009 r., sygn. Ts 202/06, OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23; 11 stycznia 2012 r., sygn. Ts 80/90, OTK ZU nr 1/B/2012, poz. 19; 12 czerwca 2017 r., sygn. Ts 49/17, OTK ZU z 2017 r., seria B, poz. 138 ; 28 sierpnia 2017 r., sygn. Ts 227/16, OTK ZU z 2017 r., poz. 202; 6 grudnia 2018 r., sygn. Ts 224/17, OTK ZU z 2019 r., seria B, poz. 67).

W tym kontekście podnieść trzeba, iż wskazane w skardze konstytucyjnej w niniejszej sprawie przepisy art. 84 i art. 217 Konstytucji nie mogą stanowić samodzielnych wzorców kontroli w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną.

Przepis art. 84 Konstytucji stanowi, iż *każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.*

Przepis ten nie wyraża żadnej konstytucyjnej wolności lub prawa. Z jego treści wynika powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

Przepis art. 84 Konstytucji jest zgeneralizowanym ujęciem zasady, że jednostki – adresaci Konstytucji – korzystają nie tylko z wolności i praw, ale mają również konstytucyjne obowiązki. Wyznaczają granice obowiązku świadczeń publicznych, w tym również podatków. Wyraża zasadę sprawiedliwości

podatkowej i wyłączności ustawy w zakresie ustanawiania obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych. Formułuje nakaz precyzyjnego ustalenia w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego. Z treści normatywnej art. 84 Konstytucji wynika obowiązek ustawodawcy takiego stanowienia podatków, aby wynikające z przepisów podatkowych normy prawne, określające obowiązek podatnika, były w pełni precyzyjne, niebudzące wątpliwości (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06, OTK ZU Nr 4/A/2007, poz. 37; 29 listopada 2017 r., sygn. P 9/15, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 78; 18 kwietnia 2018 r., sygn. K 52/16, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 28).

Zgodnie z art. 217 Konstytucji, [n]akładanie 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.

Przepis ten określa zakres tzw. władztwa podatkowego i zasady jego urzeczywistniania przez państwo. Jest jednym z elementów wyznaczających granice działalności ustawodawcy w nakładaniu obowiązków podatkowych. Ustanawia wymóg, aby wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie. Nie gwarantuje on jednak wprost obywatelom czy innym podmiotom prawnym określonej wolności lub prawa konstytucyjnego, których ochrona przed naruszeniami mogłaby stanowić samoistny przedmiot skargi konstytucyjnej odpowiadającej wymogom sformułowanym w art. 79 Konstytucji. (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 13 lipca 2011 r., sygn. K 10/09, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 56; 29 listopada 2017 r., sygn. P 9/15, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 78 oraz postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 5 stycznia 2011 r., sygn. Ts 21/10, OTK ZU 4/B/2011, poz. 310).

Przepisy art. 84 i art. 217 Konstytucji w sposób istotny wzmacniają gwarancje dotyczące dostatecznej określoności przepisów prawa daninowego

(*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 9 listopada 1999 r., sygn. K. 28/98, OTK ZU nr 7/1999, poz. 156; 10 września 2010 r., sygn. P 44/09, OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 68; 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71; 15 lipca 2013 r., sygn. K 7/12, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 76).

Reasumując, przepisy art. 84 i art. 217 Konstytucji nie kreują samoistnych konstytucyjnych praw podmiotowych. Nie wyrażają publicznego prawa podmiotowego, a formułują zasady nakładania danin publicznych. Mają charakter norm adresowanych do podmiotów mających kompetencje prawotwórcze. Przepisy te nie mogą więc stanowić samodzielnej podstawy skargi konstytucyjnej (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166; 21 kwietnia 2016 r., sygn. Ts 402/15, OTK ZU z 2016 r., seria B, poz. 351).

Przepisy te mogą przy tym pełnić funkcję pomocniczych, związkowych wzorców kontroli w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną, kiedy w sposób jasny i niebudzący wątpliwości z jego naruszeniem wiąże się naruszenie innych konstytucyjnych wolności lub praw podmiotu wnoszącego tę skargę. Wtedy zatem, gdy podmiot ten odwołuje się do zasad wyrażonych w tych przepisach dla uzupełnienia lub wzmocnienia argumentacji dotyczącej naruszenia praw i wolności statuowanych w innym przepisie konstytucyjnym (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97; 11 grudnia 2018 r., sygn. SK 25/16, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 80; 3 lipca 2019 r., sygn. SK 16/17, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 47).

W niniejszej sprawie odwołanie się w skardze konstytucyjnej do zasad wyrażonych w art. 84 i art. 217 Konstytucji powinno mieć więc jedynie charakter uzupełniający, wzmocniający argumentację dotyczącą naruszenia przez zaskarżone przepisy podstawowych wzorców z art. 64 ust. 2 w zw. z art. 32 ust. 1 oraz art. 64 art. 3 ustawy zasadniczej. Tylko pod takim warunkiem dopuszczalne

byłoby uznanie przepisów art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej jako dopuszczalnych wzorców kontroli w niniejszym postępowaniu.

Warunek ten nie został jednak spełniony. Jak wcześniej wskazano, w zakresie dotyczącym zarzutów naruszenia wzorców z art. 64 ust. 2 w zw. z art. 32 ust. 1 oraz art. 64 art. 3 Konstytucji skarga konstytucyjna nie spełnia bowiem przesłanek pozwalających na ich merytoryczne rozpoznanie przez Trybunał Konstytucyjny.

Niezależnie od powyższego, odnosząc się do poruszonego w skardze konstytucyjnej problemu braku po stronie nabywców energii elektrycznej uprawnień do zwrotu kwoty odpowiadającej wartości nienależnie zapłaconego podatku akcyzowego (ujętej w uiszczonej przez nich cenie zakupionej energii elektrycznej), w kontekście ewentualnego naruszenia z tego tytułu ich praw konstytucyjnych – kwestia ta nie może być przedmiotem rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny w niniejszej sprawie.

Na gruncie art. 79 ust. 1 Konstytucji niedopuszczalne jest bowiem dochodzenie przez podmiot wnoszący skargę konstytucyjną praw osób trzecich. U materialnych podstaw modelu skargi konstytucyjnej leży bowiem osobisty interes prawny, a nie interes obiektywny – jak w modelu skargi powszechnej. Jak już wskazano, skarga konstytucyjna stanowi narzędzie konkretnej kontroli hierarchicznej zgodności aktów normatywnych i uzależniona jest od istnienia naruszenia konstytucyjnych praw i wolności w indywidualnej sprawie. Wnoszący skargę konstytucyjną nie działa bezpośrednio na rzecz ochrony spójności wewnętrznej systemu prawnego oraz zgodności aktów normatywnych z zasadami konstytucyjnymi, ale bezpośrednio w obronie przysługującego mu konstytucyjnego prawa podmiotowego z uwagi na jego uprzednie naruszenie w następstwie subsumcji dokonanej przez sąd lub inny organ władzy publicznej rozstrzygający ostatecznie o prawach i wolnościach. Zarzucane w skardze konstytucyjnej naruszenie praw i wolności konstytucyjnych nie może być potencjalne, ale musi mieć charakter faktyczny, osobisty i aktualny.

W przeciwnym razie skarga konstytucyjna przekształciłaby się w *actio popularis*, a tego w żadnym razie nie przewiduje art. 79 Konstytucji (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 27 kwietnia 1999 r., sygn. Ts 36/99, OTK ZU nr 5/1999, poz. 111; 20 lutego 2008 r., sygn. SK 44/07; 14 stycznia 2014 r., sygn. SK 54/12, OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 7 28 września 2010 r., sygn. akt Ts 154/09, OTK ZU 5/B/2010, poz. 365; 14 maja 2013 r., sygn. SK 19/11, OTK ZU nr 4/A/2013, poz. 50; 25 czerwca 2015 r., sygn. Ts 81/14, OTK ZU nr 3/B/2015, poz. 248 oraz Z. Czeszejko-Sochacki, *Skarga konstytucyjna w prawie polskim*, Przegląd Sejmowy nr 1/1998, str. 35 i 41; W. Wróbel, *Skarga konstytucyjna - problemy do rozwiązania*, [w:] *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, pod red. M. Zubik, Warszawa 2006 r., str. 67 i nast.).

Odnosząc się do wskazanej w skardze okoliczności, iż w stanie faktycznym sprawy, na tle której Skarżąca skierowała skargę konstytucyjną, nabywca energii elektrycznej zwrócił się do Spółki o zwrot tej kwoty (pod groźbą skierowania sprawy na drogę postępowania sądowego) zauważyć należy, że nie oznacza to, iż rzeczywiście do takiego zwrotu doszło czy też dojdzie (na co zwrócił uwagę NSA w uzasadnieniu wyroku z dnia 1 listopada 2017 r. wydanego w tejże sprawie wydanej). Nie wywołało to rzeczywistego uszczerbku w majątku Skarżącej.

Wskazać przy tym należy, iż przepisy prawa cywilnego, które – jak należy przypuszczać mogłyby być podstawa takiego roszczenia – nie są przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie.

W świetle przedstawionej argumentacji zasadne jest przyjęcie, iż postępowanie w niniejszej sprawie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, wobec niedopuszczalności wydania orzeczenia.

Podtrzymując to stanowisko, na marginesie zauważyć należy, że ewentualne stwierdzenie niekonstytucyjności kwestionowanej regulacji i jej

wyeliminowanie z porządku prawnego prowadziłyby do sytuacji, w której podmiot, który dokonał nadpłaty podatku akcyzowego i nie został z tego powodu zubożony (kwotę odpowiadającą nadpłacie odzyskał od nabywcy energii elektrycznej, który uiszczył za nią cenę, w którą owa nadpłata została wliczona), otrzymałby zwrot nadpłaty od Skarbu Państwa. Tym samym doszłoby do nieuzasadnionego zwiększenia jego stanu majątkowego – przy wskazanym braku uszczerbku majątkowego wywołanego nadpłatą otrzymałby bowiem dodatkowo zwrot nadpłaty, pomimo iż w istocie nie poniósł ciężaru ekonomicznego wynikającego z tej nadpłaty, a zatem nie został z tego tytułu zubożony. Podatnik otrzymałby więc od Skarbu Państwa niczym nieusprawiedliwione świadczenie majątkowe, niemające w szczególności żadnego uzasadnienia ekonomicznego. Doprowadziłby to do sytuacji nie do zaakceptowania tak z prawnego, jak i z moralnego punktu widzenia. Tym bardziej, jeśli uwzględni się, iż brak jest regulacji prawnych, które w takiej sytuacji zobowiązywałyby podatnika do zwrócenia nabywcom energii elektrycznej uiszczonej przez nich kwoty odpowiadającej wartości nadpłaty podatku akcyzowego wliczonej w cenę zapłaconą za energię elektryczną.

Stan prawny, w którym przyznaje się osobie, która dokonała zapłaty nienależnego podatku, prawa do uzyskania od państwa świadczenia niesłużącego pokryciu uszczerbku w jej dobrach spowodowanego zapłatą takiego podatku, prowadząc w ten sposób do nieuzasadnionego wzbogacenia takiej osoby, mógłby być tym samym oceniany w kategoriach niezgodności z Konstytucją.

W tym kontekście należy podzielić argumentację zawartą w uzasadnieniu powołanej uchwały NSA o sygn. I GPS 1/11 dotyczącą niezgodności z Konstytucją, w szczególności z jej art. 1, regulacji prawnej dopuszczającej zwrot nadpłaty podatku podatnikowi, który nie został zubożony na skutek jej zapłaty, albowiem poniesiony z tego tytułu koszt odzyskał przez wliczenie go w cenę towaru.

Wydaje się, iż mogłoby to być oceniane także w kategoriach niezgodności z zasadami słuszności i sprawiedliwości społecznej wyrażonymi w art. 2 Konstytucji. Przepisy prawa, także prawnopodatkowe, muszą odpowiadać także tym zasadom, ogólnie formułowanym przez art. 2 ustawy zasadniczej (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 marca 2009 r., sygn. P 80/08, *op. cit.*).

Za drastycznie niesprawiedliwą należy uznać sytuację, w której środki publiczne przekazywane są z budżetu państwa podmiotom, które zapłaciły co prawda nienależny podatek akcyzowy, ale niejako *odzyskały* go od nabywców wyrobów akcyzowych w następstwie zapłacenia przez nich za te wyroby ceny, w którą wliczono ów podatek.

Zgodny z art. 2 Konstytucji, zarówno w aspekcie zasady państwa prawnego, jak i zasady sprawiedliwości społecznej, jest zatem stan prawny, w którym zwrot nadpłaty podatku akcyzowego przysługuje jedynie temu podmiotowi, który z tytułu jej uiszczenia doznał uszczerbku majątkowego (został zubożony).

Nie jest demokratycznym państwem prawnym państwo, które nie realizuje idei sprawiedliwości, przynajmniej pojmowanej jako dążenie do zachowania równowagi w stosunkach społecznych i powstrzymywanie się od kreowania nieusprawiedliwionych, niepopartych obiektywnymi wymogami i kryteriami przywilejów dla wybranych grup obywateli (wyrok Trybunału Konstytucyjnego dnia 12 kwietnia 2000 r., sygn. K. 8/98, OTK ZU Nr 3/2000, poz. 87).

Z punktu widzenia idei sprawiedliwości nie może być zaakceptowana sytuacja, w której zwrot nadpłaty przysługuje zarówno podatnikom, którzy ponieśli ciężar ekonomiczny nienależnie zapłaconego podatku, jak i tym podatnikom, którzy takiego ciężaru nie ponieśli. Rażąco naruszałoby to poczucie sprawiedliwości społecznej. Sprawiedliwość wymaga, aby zróżnicowanie praw poszczególnych podmiotów pozostawało w odpowiedniej relacji do różnic w ich

sytuacji faktycznej. W przypadku obydwu wymienionych grup podatników występuje zaś cecha różniąca te grupy w postaci kryterium zubożenia w następstwie zapłacenia nienależnego podatku.

Przyjęcie, iż zaskarżona w niniejszej sprawie przepis regulacja jest niezgodna z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 84 i art. 217 Konstytucji mogłoby więc prowadzić do tzw. wtórnej niekonstytucyjności.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego
Robert Koryński
Zastępca Prokuratora Generalnego