

Poznań, 4 kwietnia 2018 r.

ODPIS

Trybunał Konstytucyjny

al. Jana Christiana Szucha 12A
00-918 Warszawa

Skarżący:

P Spółka Akcyjna

Osoby upoważnione do reprezentacji:

D C – Prezes Zarządu

J H – Wiceprezes Zarządu

Z W – Wiceprezes Zarządu

J M – Wiceprezes Zarządu

reprezentowana przez

radcę prawnego

Dominika Goślickiego

(nr wpisu Pz-3067)

adres do doręczeń:

Dr Krystian Ziemski & Partners

Kancelaria Prawna sp.k.

ul. Strusia 10, 60-711 Poznań

SKARGA KONSTYTUCYJNA

W imieniu **P Spółka Akcyjna z siedzibą w R** [dalej: **Skarżąca, Spółka**]
działając w oparciu o załączone pełnomocnictwo, niniejszym na podstawie art. 79 ust. 1
Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej¹ [dalej także **Konstytucja RP**] oraz art. 56 ust. 1
i art. 77 ust. 1 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem

¹ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 78 poz. 483 ze zmianami).

Konstytucyjnym² [dalej jako **ustawa o TK**] wnoszę skargę konstytucyjną o stwierdzenie niezgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej (w zakresie wskazanym w przedmiocie kontroli):

art. 72 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r.,

na podstawie którego Naczelny Sąd Administracyjny [dalej: **NSA**] – wyrokiem z listopada 2017 r. wydanym w sprawie o sygn. akt _____ – orzekł ostatecznie o wolnościach, prawach i obowiązkach Skarżącej.

I. Przedmiot kontroli

Wnoszę o stwierdzenie, że:

przepis art. 72 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r.,

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,

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.

II. Wzorce kontroli

Skarżąca wskazuje, że art. 72 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa powinien zostać poddany kontroli zgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej w świetle następujących wzorców:

- 1) art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 2 Konstytucji (zasada równości i równej ochrony prawa własności);
- 2) art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji (zasada szczególnej określoności regulacji daninowych, *nullum tributum sine lege*, konstytucyjne granice ingerencji w prawo własności).

² ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2016 r. poz. 2072).

Wnoszę także o zasądzenie na rzecz Skarżącej od Skarbu Państwa - Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej zwrotu kosztów postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w tym kosztów zastępstwa prawnego według norm prawnem przepisanych.

UZASADNIENIE SKARGI KONSTYTUCYJNEJ

1. Przedstawienie stanu faktycznego.

Pismem z dnia marca 2013 r. P SA³ złożyła wniosek o stwierdzenie nadpłaty podatku akcyzowego w kwocie , składając jednocześnie skorygowane deklaracje za okres od marca 2009 do października 2010.

W uzasadnieniu wskazała, że spółki sprzedaży energii elektrycznej należące do grupy kapitałowej P [dalej także jako: **Spółki P**], w okresie od marca 2009 r. do września 2010 r., sprzedawały energię elektryczną odbiorcy B S.A. z siedzibą w B [dalej także jako: **B**], posiadającemu koncesję na wytwarzanie energii elektrycznej, w taki sposób, że uznawały B za odbiorcę końcowego oraz deklarowały i odprowadzały od sprzedanej B energii elektrycznej podatek akcyzowy. Spółki P zastosowały się w ten sposób do otrzymanych indywidualnych interpretacji prawa podatkowego. Jednakże w dniu czerwca 2011 r. Naczelny Sąd Administracyjny w sprawie ze skargi P wydał wyrok (sygn. akt), w którym stwierdził, że nie może być uznany za nabywcę końcowego podmiot, który dysponuje choćby jedną z koncesji wydanych na podstawie przepisów Prawa energetycznego (tj. na wytwarzanie, przesyłanie, dystrybucję lub obrót energią elektryczną). W następstwie tego wyroku P otrzymało zmienioną interpretację indywidualną.

Dodatkowo wskazano, że w dniu grudnia 2012 r. Spółka otrzymała od B wezwanie do zapłaty nienależnie uiszczonych kwot podatku akcyzowego w wartości zakupionej energii elektrycznej pod rygorem skierowania sprawy na drogę postępowania sądowego.

Naczelnik Urzędu Celnego w R decyzją z czerwca 2013 r. nr odmówił stwierdzenia nadpłaty w podatku akcyzowym od energii elektrycznej za okres od marca 2009 r. do października 2010 r. W uzasadnieniu Organ wskazał, że P nie poniósł ciężaru ekonomicznego podatku, bowiem podatek akcyzowy od sprzedanej energii elektrycznej na rzecz B został w całości przerzucony

³ Jako następcą prawny P R. S.A., P E Sp. z o.o.

S.A., P Z S.A., P Ł

S.A., P T

na nabywcę. Zdaniem Naczelnika zwrot podatku doprowadziłby wówczas do nieuprawnionego wzbogacenia podatnika.

Na skutek odwołania wniesionego przez Spółkę, Dyrektor Izby Celnej w P uchylił w całości decyzję Naczelnika Urzędu Celnego w R , o której mowa powyżej 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 przeprowadzeniu ponownego postępowania wyjaśniającego wydał października 2014 r. decyzję nr , w której (ponownie) odmówił Spółce stwierdzenia nadpłaty w podatku akcyzowym od energii elektrycznej za okresy od marca 2009 r. do października 2010 r. w oparciu o art. 72 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa [dalej także jako: **Op**], rozumiany w ten sposób, że do powstania nadpłaty konieczne jest spełnienie równocześnie dwóch przesłanek:

- 1) zapłata podatku, który okazał się uiszczony nienależnie,
- 2) wystąpienie po stronie podatnika uszczerbku majątkowego z tytułu uiszczenia tego podatku.

Od decyzji z października 2014 r. Spółka wniosła odwołanie, które nie odniosło oczekiwanego skutku: Dyrektor Izby Celnej w P decyzją z marca 2015 r. nr utrzymał w mocy decyzję organu I instancji.

Organ odwoławczy podzielił prezentowaną przez stronę wykładnię przepisów ustawy o podatku akcyzowym, wskazując, że *sprzedaż energii elektrycznej na rzecz Spółki B posiadającej koncesję na wytwarzanie energii elektrycznej, nie jest czynnością opodatkowaną na podstawie art. 9 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 2 pkt 19 ustawy o podatku akcyzowym. W konsekwencji należy stwierdzić, że podatek z tytułu sprzedaży energii elektrycznej na rzecz Spółki B został zapłacony nienależnie* (s. 12 decyzji). Jednocześnie wskazano w omawianej decyzji (s. 29), że *stwierdzenie w okolicznościach niniejszej sprawy, że podatek akcyzowy z tytułu sprzedaży energii elektrycznej na rzecz firmy B zapłacony został nienależnie nie przesądza jeszcze o wystąpieniu nadpłaty. W ocenie organu odwoławczego zasadne jest w tym zakresie stanowisko Naczelnika Urzędu Celnego w R zaprezentowane w uzasadnieniu decyzji, że w świetle art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej stwierdzenie nadpłaty wymaga wykazania spełnienia łącznie dwóch przesłanek: po pierwsze, że nastąpiła zapłata podatku, który okazał się nienależny, po drugie zaś, że wystąpił po stronie wnioskodawcy uszczerbek majątkowy z tytułu uiszczenia tego podatku. Zwrócono przy tym uwagę, że taki pogląd wynika z uchwały Izby Gospodarczej Naczelnego Sądu Administracyjnego wydanej 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11.*

W tym stanie rzeczy Spółka za konieczne i zasadne uznała wniesienie skargi na decyzję z marca 2015 r. Spółka, wnosząc o uchylenie w całości decyzji organów podatkowych obu instancji, zarzuciła organom podatkowym w szczególności naruszenie art. 72 § 1 pkt 1 Op, także w związku z art. 217 Konstytucji RP, przez jego błędną wykładnię wyrażającą się w nieuzasadnionym przyjęciu, że przesłanką powstania nadpłaty jest powstanie uszczerbku majątkowego po stronie podatnika, podczas gdy o istnieniu nadpłaty (ustawowo zdefiniowanej) decyduje i jednocześnie jest wystarczające nadpłacenie lub nienależna zapłata podatku.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w R wyrokiem z lipca 2015 r., sygn. akt oddalił skargę Spółki. W uzasadnieniu, Sąd I instancji odwołał się do wykładni art. 72 § 1 pkt 1 Op dokonanej w uchwale całej Izby Gospodarczej NSA z 22 czerwca, sygn. akt I GPS 1/11 i podzielił wyrażone w niej stanowisko, w myśl którego 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.

Od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego Spółka wywiodła skargę kasacyjną, która została oddalona przez NSA wyrokiem z listopada 2017 r., sygn. akt NSA odwołał się do uchwały całej Izby Gospodarczej NSA w sprawie I GPS 1/11 i stwierdził: *„zgodnie z przywołaną uchwałą (...) nie jest nadpłatą kwota podatku akcyzowego uiszczonego z tytułu sprzedaży energii elektrycznej w sytuacji, w której ten kto ją uiścił nie poniósł z tego tytułu uszczerbku majątkowego”. W świetle przywołanej tezy, w okresie objętym wnioskiem, nadpłatą w podatku akcyzowym z tytułu sprzedaży energii elektrycznej przez jej producenta mogło być jedynie świadczenie w znaczeniu nadanym wspomnianą uchwałą Naczelnego Sądu Administracyjnego. Tym samym wnioskodawca był zobowiązany do wykazania nie tylko braku istnienia po jego stronie obowiązku podatkowego, ale przede wszystkim okoliczności potwierdzających poniesienie przez niego ciężaru ekonomicznego zapłaconego podatku.”* (podkr. aut. niniejszej skargi).

Odnosząc się do treści normy prawnej odtworzonej z przepisu art. 72 § 1 pkt 1 Op przez NSA w uchwale I GPS 1/11 zauważono w omawianym wyroku, iż w wyrokach sądów administracyjnych wydawanych po tej uchwale nie notuje się rozbieżności. **Zaznaczono także, że „nie można pomijać tzw. prawotwórczej roli orzecznictwa sądów administracyjnych.. Zauważyć bowiem należy, że w doktrynie zarówno prawa administracyjnego jak również podatkowego dostrzega się problematykę prawotwórczej roli orzecznictwa sądów administracyjnych, w tym w szczególności uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego - i co należy szczególnie podkreślić - dopuszcza się prawotwórcze oddziaływanie tego orzecznictwa.”**

Podsumowując motywy uznania za bezzasadne zarzutów podniesionych przez Skarżącą a dotyczących art. 72 § 1 pkt 1 Op, NSA skonstatował, że *„nie zachodzą sprzeczności pomiędzy potwierdzeniem przez organy podatkowe prawidłowości*

dokonanych korekt deklaracji podatkowych w podatku akcyzowym, w których wykazano niższą kwotę podatku od rzeczywiście zapłaconego, a z drugiej strony stwierdzeniem przez te same organy podatkowe braku podstaw do stwierdzenia nadpłaty w podatku akcyzowym. To bowiem z uchwały sygn. akt I GPS 1/11 wynika, że pomimo zapłaty podatku w kwocie wyższej od należnej i dokonania stosownej korekty samoobliczenia powodującej obniżenia podatku, nie w każdym przypadku w podatku akcyzowym pojawia się nadpłata.”

2. Udokumentowanie daty doręczenia prawomocnego wyroku, ostatecznej decyzji lub innego ostatecznego rozstrzygnięcia, o których mowa w art. 77 ust. 1 ustawy o TK.

Orzeczeniem naruszającym prawa konstytucyjne Skarżącej jest wyrok NSA z listopada 2017 r., sygn. akt _____, wydany w następstwie rozpatrzenia skargi kasacyjnej Skarżącej.

Wyrok ten został doręczony Skarżącej 2 stycznia 2018 r. (dokument potwierdzający datę doręczenia stanowi załącznik nr 5 do niniejszej skargi – uwierzytelniona kopia koperty z zaznaczoną sygnaturą NSA, z numerem przesyłki, wraz z wydrukiem informacji z systemu śledzenia przesyłek Poczty Polskiej S.A. dla tej przesyłki).

W ww. wyroku NSA rozstrzygnięto ostatecznie o konstytucyjnych prawach Skarżącej (art. 79 ust. 1 Konstytucji RP), a niniejsza skarga konstytucyjna została wniesiona po wyczerpaniu dopuszczalnej drogi prawnej. Powołany powyżej wyrok jest bowiem ostateczny i nie podlega dalszemu zaskarżeniu z uwagi na to, że przepisy prawa nie przewidują środków zaskarżenia od wyroków wydanych przez NSA (art. 168 § 1 i art. 173-198 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi).

3. Informacja, czy od wyroku, decyzji lub innego rozstrzygnięcia, o których mowa w art. 77 ust. 1 ustawy o TK, został wniesiony nadzwyczajny środek zaskarżenia.

Od wyroku NSA z listopada 2017 r., sygn. akt _____, wskazanego przez Skarżącą jako ostateczne rozstrzygnięcie, o którym mowa w art. 77 ust. 1 ustawy o TK nie został wniesiony nadzwyczajny środek zaskarżenia.

4. Uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na poparcie zarzutu.

4.1 Uwagi wstępne

Skarżąca dopatruje się niezgodności przepisu art. 72 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa z art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP, a także z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji RP, w zakresie, w jakim przepis ów uzależnia 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.

Zgodnie z art. 72 § 1 pkt 1 Op, „za nadpłatę uważa się kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku”.

Jednocześnie przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie – zdaniem Skarżącej – powinna być norma wywodzona z art. 72 § 1 pkt 1 Op, w świetle której 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.

Taką bowiem treść normy prawnej odczytuje z przepisu art. 72 § 1 pkt 1 Op ugruntowana (jednolita) praktyka sądowa, którą wyraża sentencja uchwały pełnego składu Izby Gospodarczej Naczelnego Sądu Administracyjnego wydana 22 czerwca 2011 r. pod sygn. I GPS 1/11, w myśl której „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 uiszczył nie poniósł z tego tytułu uszczerbku majątkowego” oraz liczne orzeczenia sądów administracyjnych uwzględniające stanowisko zawarte w tej uchwale.

4.2 Art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 2 Konstytucji jako wzorzec kontroli

Skarżąca przyjmuje rozumienie wzorca kontroli odwołującego się do zasady równości za wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z 12.12.2017 r. SK 13/15⁴, w którym odwołując się do utrwalonej linii orzeczniczej zauważono, że zasada równości wobec prawa, wyrażona w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP, nakazuje identyczne traktowanie podmiotów znajdujących się w takiej samej lub zbliżonej sytuacji prawnie relewantnej. Równe traktowanie oznacza przy tym traktowanie według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących. Omawiana zasada nakazuje zatem nakładać jednakowe obowiązki, względnie przyznawać jednakowe prawa podmiotom odznaczającym się tą samą cechą istotną, a jednocześnie dopuszcza, lecz nie wymaga,

⁴ Treść wszystkich powoływanych w skardze orzeczeń wg Internetowego Portalu Orzeczeń TK, <http://ipo.trybunal.gov.pl>.

by nakładać różne obowiązki, względnie przyznawać różne prawa podmiotom, które mają taką cechę, oraz podmiotom, które jej nie mają.

Trybunał stwierdził w powołanym judykacie, iż ocena regulacji prawnej z punktu widzenia zasady równości wymaga rozpatrzenia trzech zagadnień.

Po pierwsze, należy ustalić, czy można wskazać wspólną cechę istotną, uzasadniającą równe traktowanie określonych podmiotów, co wymaga przeprowadzenia analizy treści i celu aktu normatywnego, w którym została zawarta kontrolowana norma prawna.

Po drugie, konieczne jest stwierdzenie, czy prawodawca zróżnicował prawa lub obowiązki podmiotów znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji prawnie relewantnej.

Po trzecie wreszcie, jeżeli prawodawca odmiennie potraktował podmioty charakteryzujące się wspólną cechę istotną, to w związku z tym, że zasada równości nie ma charakteru absolutnego, niezbędne okazuje się rozważenie, czy wprowadzone od tej zasady odstępstwo można uznać za dopuszczalne. Odstępstwo takie jest dozwolone, jeżeli 1) kryterium różnicowania pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią danej regulacji; 2) waga interesu, któremu różnicowanie ma służyć, pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego zróżnicowania; 3) kryterium różnicowania pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmiennie traktowanie podmiotów podobnych.

Jeśli chodzi o treść szczególnej zasady równości dotyczącej prawa własności, w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13.4.1999 r. (K 36/98) uznano, iż art. 64 ust. 2 Konstytucji RP daje wyraz ogólnemu stwierdzeniu, że wszystkie prawa majątkowe muszą podlegać ochronie prawnej. Na ustawodawcy zwykłym spoczywa tym samym nie tylko obowiązek pozytywny ustanowienia przepisów i procedur udzielających ochrony prawnej prawom majątkowym, ale także obowiązek negatywny powstrzymania się od przyjmowania regulacji, które owe prawa mogłyby pozbawiać ochrony prawnej lub też ochronę tę ograniczać.

4.3 Niezgodność art. 72 § 1 pkt 1 Op z art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 2 Konstytucji

Przypomnieć należy, że Skarżąca uważa, że art. 72 § 1 pkt 1 Op jest niezgodny z art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP, w zakresie, w jakim uzależnia 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), tj. od przesłanki pozaustawowej.

Naruszenia zasady równości i równej ochrony prawnej własności Skarżąca upatruje w tym, że warunek powstania nadpłaty odnoszący się do uszczerbku majątkowego nie ma

powszechnego zastosowania do podatników (podmiotów dokonujących wpłaty) wszystkich podatków, w szczególności do innych niż podatek akcyzowy podatków o charakterze pośrednim, tj. takich, które podobnie jak akcyza wprost stanowią element ceny (podatek od towarów i usług), jak i do innych podatków, których ciężar ekonomiczny jest przenoszony na inne podmioty niż te, na których z mocy ustawy ciąży obowiązek podatkowy.

Jest to element różnicujący prawa podmiotów, które znajdują się w takiej samej sytuacji – dokonały zapłaty kwoty tytułem podatku -mimo iż zgodnie z przepisami szczegółowego prawa podatkowego w całości lub w części kwota ta nie była związkiw publicznoprawnemu należna. Należy w tym względzie zwrócić uwagę, że przepis art. 72 Op stanowi część ogólnego prawa podatkowego i ma zastosowanie do wszystkich podatków. Dokonanie zapłaty podatku w kwocie nienależnej (wyższej niż należna) uzasadnia jednolite traktowanie: uznanie istnienia nadpłaty po stronie podmiotu, który dokonał takiej zapłaty i w konsekwencji przyznanie podmiotowi prawa ubiegania się o jej zwrot na równych zasadach. Zauważyć należy, że przeniesienie ciężaru ekonomicznego podatku przez podatnika w znaczeniu prawnym na inny podmiot jest możliwe i często występuje w przypadku innych podatków, zarówno konsumpcyjnych takich jak podatek od towarów i usług, jak i podatków bezpośrednich lub uważanych za takie. W przypadku rozważanego wzorca kontroli może to być także wspólna cecha istotna.

Dlatego też należy zaznaczyć, za głosem doktryny prawa, że „zjawisko przeniesienia ekonomicznego ciężaru podatku może wystąpić również w przypadku innych podatków – zaliczanych do podatków bezpośrednich. Nie ulega chyba wątpliwości, że każdy podmiot prowadzący działalność gospodarczą musi – przynajmniej w perspektywie długoterminowej – uwzględnić koszt zapłaconych podatków (także dochodowego, od środków transportowych czy od nieruchomości) w cenie sprzedanych towarów czy świadczonych usług. W przeciwnym wypadku generowałby stratę.”⁵

W tych innych przypadkach, do istnienia nadpłaty nie jest wymagane poniesienie uszczerbku majątkowego, przy czym brak tego uszczerbku po stronie podatnika ubiegającego się o nadpłatę bywa powszechnie spotykany (np. w przypadku podatników podatku od nieruchomości, którzy wynajmują nieruchomości stanowiące ich własność i przenoszą ekonomiczny ciężar tego podatku na najemców).

Taki wymóg (poniesienia uszczerbku) nie jest również odnoszony do podatku od towarów i usług, który także jest podatkiem konsumpcyjnym, o cenotwórczym charakterze. W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczącym tego podatku kwestionuje się stanowisko, wedle którego „skoro podatek VAT uwidoczniiony na fakturze jest elementem ceny towaru lub usługi, którą zobowiązany jest uiścić nabywca, to oznacza to, że wystawca faktury nie ponosi ciężaru ekonomicznego podatku, a jego zwrot podatnikowi (wystawcy faktury) powodowałby jego bezpodstawne wzbogacenie. Takie rozumowanie oznaczałoby, że co do zasady kwoty podatku VAT uwidoczniione na fakturze doręczonej nabywcy nie stanowiłyby nadpłaty u wystawcy, gdyż – jak wynika z konstrukcji

⁵ K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Zwrot nienależnie pobranej akcyzy (I GPS 1/11), Przegląd Podatkowy 2011/10.

podatku VAT - to nabywca zobowiązany jest je zapłacić wystawcy w ramach ceny towaru lub usługi. Wniosku takiego nie można jednak wyprowadzić z treści art. 72 O.p., który definiuje nadpłatę jako kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku.”⁶

Co więcej w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego uznano, że o nadpłatę podatku może się ubiegać także płatnik, jeśli wpłacił na rachunek organu podatkowego kwotę podatku wyższą niż należna, bez względu na to, czy kwota wpłacona pochodziła z jego majątku, czy z majątku podatnika⁷.

Z powyższego wynika, że podmioty, które dokonały wpłaty tytułem podatku w kwocie nienależnej (wyższej niż należna) i przeniosły ciężar ekonomiczny tej wpłaty na inne osoby nie są traktowane tak samo, jeśli chodzi o uznanie kwoty nienależnej za nadpłatę podatku, a w konsekwencji – możliwość jej zwrotu. Brak jednocześnie żadnych przesłanek uzasadniających takie rozbieżne traktowanie. W szczególności 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).⁸

W powyższych okolicznościach zdaniem Skarżącej należy uznać, że art. 72 § 1 pkt 1 Op jest niezgodny z art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP, w zakresie, w jakim uzależnia 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).

4.4 Art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji RP jako wzorzec kontroli

Jak wynika z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego zasada szczególnej określoności regulacji daninowych jest rozwinięciem, wzmocnioną postacią ogólnej zasady dostatecznej określoności regulacji prawnych wynikającej z zasady poprawnej legislacji. Szczególne gwarancje w prawie daninowym mają swoje źródło w treści art. 84 i art. 217 Konstytucji. Pierwszy z wymienionych przepisów ustawy zasadniczej formułuje nakaz precyzyjnego ustalenia w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, natomiast drugi z tych przepisów wskazuje, w odniesieniu do jakich elementów omawianego stosunku (podmioty, przedmiot, stawki, zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych) rozważany obowiązek ma charakter szczególny.

⁶ Zob. wyroki NSA z 18.12.2015, sygn. akt I FSK 1167/15 i I FSK 1168/15, a także wyroki NSA: z 8.01.2013 r., I FSK 271/12, z 25.09.2015 r., sygn. akt I FSK 596/14, z 30.03.2016 r., sygn. akt I FSK 1948/14 (wszystkie wyroki sądów administracyjnych powoływane w skardze zostały publikowane w CBOSA – orzeczenia.nsa.gov.pl).

⁷ Wyroki NSA z 24.06.2016 r., sygn. akt II FSK 1341/14 i z 2.08.2016 r., sygn. akt II FSK 2119/14.

⁸ Na to, że przyjęte aktualnie w praktyce sądowej rozumienie art. 72 Op w odniesieniu do podatników podatku akcyzowego od energii elektrycznej narusza wyrażoną w art. 32 ust. 1 Konstytucji zasadę równości wobec prawa zwróciła uwagę sędzia NSA Marzenna Zielińska w pkt VIII zdania odrębnego do uchwały I GPS 1/11.

Trybunał Konstytucyjny stwierdził także, że „w świetle Konstytucji wyróżnić trzeba dwa standardy poprawności legislacyjnej: zwykły, który dotyczy wszelkich regulacji prawnych (standard ten gwarantuje zasada poprawnej legislacji), oraz podwyższony, który dotyczy jedynie regulacji stanowiących w określonych obszarach (standard ten gwarantują zasady szczególnej określoności regulacji ograniczających prawa i wolności człowieka i obywatela, regulacji represyjnych czy daninowych)”, przy czym kategorycznie wskazał, iż „zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązującego do świadczeń podatkowych. Tym bardziej za niedopuszczalne uznać trzeba analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych”⁹.

Za mające fundamentalne znaczenie dla niniejszej sprawy Skarżąca uważa wskazania zawarte w wyrokach Trybunału wydanych w sprawach SK 48/15 i P 33/09. W drugim z powołanych orzeczeń podkreślono, że „z naruszeniem zasady poprawnej legislacji możemy mieć wyjątkowo do czynienia w sytuacji (...), gdy danym przepisom prawnym zostało przypisane, wskutek ich trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni, określone znaczenie normatywne. Zgodnie z przyjętym przez Trybunał zapatrywaniem przedmiotem kontroli staje się wówczas norma prawna, którą odtworzono w praktyce orzeczniczej. Może się przy tym zdarzyć, że znaczenie nadane przez organy władzy publicznej pewnej regulacji, niebudzącej zastrzeżeń z punktu widzenia ustawy zasadniczej, okazuje się sprzeczne z Konstytucją, co jest wynikiem zignorowania przez te organy obowiązku dokonywania wykładni wszystkich przepisów prawnych w zgodzie z aktami normatywnymi o wyższej mocy prawnej. Omawiany wypadek niekonstytucyjności wystąpi nie tylko w sytuacji, gdy spośród kilku możliwych, akceptowalnych i nieakceptowalnych konstytucyjnie znaczeń przepisu prawnego został wybrany wariant interpretacyjny niedający się uzgodnić z Konstytucją, lecz także w sytuacji, gdy w ramach gałęzi prawa, w których obowiązuje szczególnie wysoki standard wymaganej określoności regulacji ustawowej (prawo daninowe, prawo karne), pewna regulacja jest stosowana *per analogiam* bądź w sposób rozszerzający na niekorzyść podmiotów obowiązanych. Dochodzi przez to do naruszenia zakazu wykładni przez analogię względnie zakazu wykładni rozszerzającej, które to zakazy mają w tych dziedzinach prawa bezpośrednie uzasadnienie konstytucyjne. W ostatnio wymienionych wypadkach nie byłaby trafna teza o naruszeniu przez prawodawcę przewidzianych w ustawie zasadniczej wymogów treściowych dla stanowionego prawa (odtworzone przez organy władzy publicznej normy prawne nie musiałyby przecież być materialnie niezgodne z normami Konstytucji). Nie powinno jednak budzić wątpliwości, że mielibyśmy wówczas do czynienia z naruszeniem zasady poprawnej legislacji, skoro prawodawca przez odpowiednie sformułowanie aktu normatywnego nie wykluczył niedopuszczalnego z punktu widzenia ustawy zasadniczej analogicznego bądź rozszerzającego stosowania przepisów prawnych albo – jeśli pomimo zachowania

⁹ Wyrok z 13.12.2017 r., SK 48/15, wyrok z 18.07.2013 r., SK 18/09.

wymaganego standardu legislacyjnego – nie zareagował następczo na niewłaściwą ich interpretację w praktyce orzeczniczej i nie wprowadził do aktu normatywnego koniecznych zmian mających na celu jej wyeliminowanie. Odmiennie stanowisko prowadziłyby w wypadku podniesionych do rangi konstytucyjnej zasad *nullum crimen sine lege* czy *nullum tributum sine lege* (których komponentem jest zakaz wykładni przez analogię oraz zakaz wykładni rozszerzającej na niekorzyść podmiotów obowiązanych) do pozbawienia ich – w istotnym stopniu – praktycznego znaczenia w zakresie związanym z kontrolą konstytucyjności prawa.”.

Powyższe wskazania Trybunał rozwinął w wyroku SK 48/15 podnosząc, że mają one pełne zastosowanie do zasady szczególnej określoności regulacji daninowych. Trybunał podtrzymał także swój pogląd, iż rozstrzygnięcie Trybunału o zgodności skarżonych regulacji z Konstytucją nie skutkuje niedopuszczalnością zbadania ich konstytucyjności nawet w kontekście tego samego zarzutu, jeśli w drodze trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni zostanie im ostatecznie nadane znaczenie sprzeczne z ustaleniami poczynionymi przez Trybunał Konstytucyjny. Jak przy tym dodano, w praktyce orzeczniczej Trybunału miała już zresztą miejsce sytuacja, gdy – ze względu na możliwość zinterpretowania określonego przepisu prawnego w sposób odpowiadający standardom wyznaczonym przez ustawę zasadniczą – stwierdzono jego zgodność z Konstytucją, a następnie na skutek przesądzenia w praktyce stosowania prawa konstytucyjnie nieakceptowalnego rozumienia tego przepisu orzeczono, że narusza on ustawę zasadniczą.

W sprawie SK 48/15 Trybunał Konstytucyjny odwołał się także do „fundamentalnej dla wykładni przepisów prawa daninowego, w tym prawa podatkowego, zasady *in dubio pro tributario*, będącej oczywistą konsekwencją, wyrażonej w art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji, zasady *nullum tributum sine lege*. Przestrzeganie omawianej zasady przez organy podatkowe oraz kontrolujące ich działalność sądy administracyjne jest warunkiem koniecznym zapewnienia podatnikom niezbędnego poziomu bezpieczeństwa prawnego, co niewątpliwie sprzyjać będzie budowaniu zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa w tym bardzo newralgicznym obszarze.”.

4.5 Niezgodność art. 72 § 1 pkt 1 Op z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji

Skarżąca dopatruje się niezgodności przepisu art. 72 § 1 pkt 1 Op z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 31 ust. 3 oraz 64 ust. 3 Konstytucji RP, w zakresie, w jakim przepis ów uzależnia 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), tj. od przesłanki pozaustawowej.

Ponownie przypomnieć należy, że art. 72 § 1 pkt 1 Op stanowi: „za nadpłatę uważa się kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku”.

Powyższy przepis był przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego w sprawie prowadzonej pod sygnaturą P 45/09, zainicjowanej pytaniem prawnym Naczelnego Sądu Administracyjnego: czy przepisy działu III rozdziału 9 „Nadpłata” ustawy Op, w szczególności zaś art. 72 § 1 pkt 1 Op, „w zakresie, w jakim nie warunkują stwierdzenia nadpłaty podatku akcyzowego i jej zwrotu od tego, kto poniósł ciężar ekonomiczny tego podatku, są zgodne z art. 2 Konstytucji.” **W postanowieniu z 29.11.2010 r. Trybunał uznał, że brak powiązania powstania nadpłaty z poniesieniem ciężaru ekonomicznego podatku zapłaconego nienależnie lub w kwocie wyższej niż należna nie stanowi pominięcia ustawodawczego.**

Następnie, wskutek wydania 22 czerwca 2011 r. przez Naczelny Sąd Administracyjny pod sygn. I GPS 1/11 uchwały w składzie całej Izby Gospodarczej ukształtowała się jednolita praktyka sądowa, która uznaje, że wedle art. 72 § 1 pkt 1 Op, 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.

W istocie zatem praktyka interpretacyjna dotycząca art. 72 § 1 pkt 1 Op wykreowała dodatkową pozaustawową przesłankę powstania nadpłaty, co pozostaje w oczywistej sprzeczności ze stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego wyrażonym w sprawie 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*.

Warto wskazać, iż w sprawie P 45/09 Sejm RP zajął stanowisko, iż definicja nadpłaty zawarta w art. 72 § 1 pkt 1 Op rozumiana w ten sposób, że do jej powstania nie jest konieczne poniesienie ciężaru ekonomicznego podatku zapłaconego nienależnie lub w kwocie wyższej niż należna, jest kompletna, a uwzględnienie tej przesłanki stanowiłoby wprowadzenie „całkowicie nowej regulacji prawnej o określonej treści”¹⁰.

Z wykładni logiczno-językowej przepisu art. 72 § 1 pkt 1 Op, którego treść brzmi: „za nadpłatę uważa się kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku” wynika, że „za nadpłatę uważa się przede wszystkim kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku. Podatek jest nadpłacony w sytuacji, gdy podatnik był zobowiązany do zapłaty podatku, lecz faktycznie wpłacona kwota jest wyższa pod kwoty należnej. Z kolei podatek jest nienależnie zapłacony, gdy podmiot dokonał wpłaty określonej kwoty tytułem zapłaty podatku, pomimo że nie był do tego zobowiązany. Podatek jest zapłacony nienależnie także wtedy, gdy podatnik był zobowiązany do zapłaty podatku, lecz później odpadła podstawa prawna świadczenia.”¹¹

Odnosząc się do zaskarżonego przepisu Trybunał Konstytucyjny (we wskazanym powyżej rozstrzygnięciu) uznał, że „instytucja nadpłaty podatkowej została szczegółowo uregulowana w przepisach rozdziału 9 działu III ordynacji podatkowej, które określają zasady i tryb ustalania nadpłaty oraz jej wysokości, tryb i zasady jej zwrotu oraz wygaśnięcie prawa do zwrotu nadpłaty. Należy stwierdzić, że regulacja nadpłaty w ordynacji podatkowej

¹⁰ Zob. pkt 2 (11) uzasadnienia postanowienia TK w sprawie P 45/09.

¹¹ Por. postanowienie TK w sprawie P 45/09, pkt 3.2. (54) uzasadnienia.

ma charakter **zupelny**, bez odwoływania się do pojęć i konstrukcji prawa cywilnego. Poszczególne przepisy zawarte w ramach regulacji nadpłaty mają charakter prawnopodatkowy; dotyczą relacji podatnik-państwo o charakterze wertykalnym. Ordynacja podatkowa zawiera przy tym szczególne regulacje, których treść wynika z prawnopodatkowego charakteru nadpłaty, takie jak: zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych (art. 76 o.p.) czy 5-letni termin, po którym wygasa prawo do zwrotu nadpłaty (art. 80 o.p.). W obecnym stanie normatywnym nie ma potrzeby wyprowadzania dalszych elementów tej instytucji nieprzewidzianych w prawie podatkowym (zob. uchwała SN z 26 listopada 2003 r., sygn. akt III CZP 84/03, OSNC nr 1/2005, poz. 5).” W ocenie Trybunału, „z tej przyczyny należy uznać, że obecnie obowiązujące przepisy ordynacji podatkowej regulujące instytucję nadpłaty **nie przewidują przesłanki poniesienia przez podatnika ciężaru ekonomicznego nienależnego lub nadpłaconego podatku**. Przyjęte zostało rozwiązanie, w ramach którego podstawową przesłanką zwrotu nadpłaty jest **sam fakt zapłaty nienależnego podatku lub nadpłacenia podatku**.”¹²

Po dokonaniu pełnej analizy dotychczasowego orzecznictwa dotyczącego sposobu rozumienia pominięcia ustawodawczego, Trybunał Konstytucyjny nie podzielił poglądu, że regulacja art. 72 § 1 pkt 1 Op takim pominięciem jest dotknięta. „**W ordynacji podatkowej został przyjęty określony model nadpłaty podatku i przesłanki jej zwrotu. W ustawie nie została przewidziana przesłanka poniesienia ciężaru ekonomicznego podatku jako warunku zwrotu nadpłaty. (...) Do parlamentu należy ewentualne wprowadzenie w ustawie, wzorem niektórych państw europejskich, modelu nadpłaty przewidującego przesłankę poniesienia przez podatnika ciężaru ekonomicznego podatku jako warunku zwrotu nadpłaty podatku.**”¹³.

Przyjęcie przez praktykę sądową jednolitego rozumienia art. 72 § 1 pkt 1 Op sprzecznego z wyżej przywołanym stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego nie może nie być potraktowane jako naruszające wyrażoną w art. 84 i 217 Konstytucji zasadę szczególnej określoności regulacji daninowych. Przesłanka uszczerbku majątkowego jako warunek powstania nadpłaty ma charakter pozaustawowy – przynajmniej w tym sensie, że nie jest możliwe jej wywiedzenie z treści art. 72 § 1 pkt 1 Op z uwzględnieniem 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*.

W tym kontekście można przywołać np. stanowisko L. Morawskiego, wyrażające krytykę poglądu zakładającego konieczność poniesienia ciężaru ekonomicznego podatku jako warunku powstania nadpłaty w akcyzie z tytułu sprzedaży energii elektrycznej. L. Morawski stwierdza, że jedną z najbardziej fundamentalnych zasad interpretacji przepisów prawa podatkowego jest zasada ich jak najbardziej ścisłej i rygorystycznej wykładni oraz zasada rozstrzygania wszelkich wątpliwości interpretacyjnych na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*). W przypadku przepisów jasnych sądom wolno jest posłużyć się wykładnią funkcjonalną po to, by skorygować ich sens językowy wyłącznie

¹² Por. postanowienie TK w sprawie P 45/09, pkt 4.3. (64,65) uzasadnienia.

¹³ Por. postanowienie TK w sprawie P 45/09, pkt 9.5., 9.7. (98,102) uzasadnienia.

wtedy, gdy przemawiają za tym szczególnie ważne racje aksjologiczne. W orzecznictwie i doktrynie przyjmuje się, że wolno się nimi posłużyć zwłaszcza wtedy, gdy wykładnia językowa prowadzi *ad absurdum*, do rażącej sprzeczności z konstytucją lub w rażący sposób narusza elementarne zasady sprawiedliwości. Przyjęcie dodatkowej przesłanki nadpłaty, zdaniem L. Morawskiego, nie służy ochronie zasad państwa prawa (ochronie bezpieczeństwa obywateli i ich zaufania do działań organów państwa) oraz zasad sprawiedliwości społecznej. Odwoływanie się w tym przypadku do pojęć cywilnoprawnych stanowi niedopuszczalne w prawie podatkowym zastosowanie analogii na niekorzyść podatnika¹⁴.

W tym zakresie można odwołać się do tez NSA wyrażonych w uchwale I FPS 4/09, stosownie do których „przenoszenie cywilistycznej instytucji bezpodstawnego wzbogacenia, do wykładni jasno sprecyzowanej w prawie podatkowym definicji ustawowej, nie znajduje dostatecznego oparcia ani w Konstytucji ani w żadnej ustawie.”; „Zawarty w Konstytucji rygoryzm, związany ze stanowieniem podatków, przeczy dopuszczalności swobodnego posiłkowania się instytucjami cywilistycznymi przy wykładni jasno zdefiniowanych przez ustawodawcę przesłanek.”; „stosowanie analogii w prawie podatkowym, jakkolwiek całkowicie nie wykluczone, nie może prowadzić do skutków niekorzystnych dla podatnika.”; „Zgodnie z Konstytucją tylko pozytywnie istniejące przepisy można uznać za podstawę ograniczenia uprawnień podatników wynikających z art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej.”.

Przede wszystkim zatem niezgodność art. 72 § 1 pkt 1 Op z art. 84 i 217 Konstytucji RP wiąże się z tym, że **przesłanka uszczerbku majątkowego nie mieści się w możliwym sensie słów użytych w treści zaskarżonego przepisu**. Wobec słów użytych w treści art. 72 par 1 pkt 1 uznać należy, że wywiedzenie z nich dodatkowej przesłanki nadpłaty w postaci uszczerbku majątkowego godzi w mającą umocowanie w treści art. 84 i 217 Konstytucji zasadę *in dubio pro tributario*¹⁵. Przywołać należy także stanowisko doktryny, w którym zwrócono uwagę „na konstytucyjną niedopuszczalność interpretacji sądowej, polegającej na tworzeniu nowych, pozaustawowych przesłanek zastosowania art. 72 Ordynacji podatkowej. Wykładnia tej regulacji powinna zostać zakończona na wskazaniu jej wyraźnego językowego brzmienia, ewentualnie – dla potwierdzenia rezultatów wykładni językowej – warto odnieść się do wykładni w zgodzie z Konstytucją, której rezultaty w pełni korespondują z ustalonym wcześniej znaczeniem. Sensem słów użytych we wskazanym przepisie Ordynacji podatkowej 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 – co nie budzi żadnych wątpliwości – jest natomiast podatek poniesiony na wadliwej podstawie prawnej. Wykładnia taka pozostaje w zgodzie z ustawą zasadniczą, z której – jak już wskazano – należy wywodzić prostą zasadę, że podatek poniesiony na podstawie przepisów niezgodnych z aktami hierarchicznie wyższymi podlega zwrotowi.

¹⁴ Stanowisko takie przytacza NSA w uchwale 7 sędziów z 13.07.2009, sygn. akt I FPS 4/09.

¹⁵ W tym względzie – do treści tej zasady i jej znaczenia na gruncie prawa daninowego - można odwołać się do wyroku TK w sprawie SK 48/15.

Wydaje się, że z konstytucyjnego punktu widzenia nie jest dopuszczalna wykładnia art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej przez pryzmat celu jego ustanowienia czy funkcji jaką ma spełniać unormowanie dotyczące nadpłaty¹⁶.

W tym kontekście podnieść należy również, że nadpłata „to zwrot świadczenia, które nigdy nie należało się Skarbowi Państwa, czyli coś na kształt **roszczenia z tytułu bezpodstawnego wzbogacenia Skarbu Państwa**. Zwrot nadpłaty nie może być zatem w żadnym wypadku postrzegany jako przywilej czy przejaw <łaskawości> państwa. Służy on po prostu przywróceniu stanu zgodnego z prawem. (...) Każde ustawowe ograniczenie zwrotu nadpłaty musi podlegać wnikliwej ocenie, jako że wywiera ono w istocie skutek **w postaci sanowania błędnie nałożonego podatku**. Powoduje ono **efekt równoważny de facto rozszerzeniu się zakresu obowiązku wynikającego z ustawy podatkowej**. Jeżeli dochodzi do ograniczenia zwrotu nadpłaty, to trzeba byłoby stosowne orzeczenie TK lub sądu administracyjnego rozumieć jako sankcjonujące omyłkowo zapłacony, a nawet sankcjonujące nielegalnie nałożony podatek! W konsekwencji rozszerzono by obowiązek podatkowy poza jego zakres ukształtowany w ustawie bądź nawet poza zakres dopuszczony Konstytucją czy prawem Unii Europejskiej.”

Podobny pogląd można spotkać w orzecznictwie, gdzie podkreślono, że „**instytucje nadpłaty i roszczenia o jej zwrot nie są w istocie środkami ofensywnymi po stronie podatników** i innych uprawnionych podmiotów. Są instrumentami służącymi **ochronie** podatnika i należytego kształtowania obowiązków podatkowych oraz ich realizacji, szczególnie istotnymi w systemie opartym na zasadach samoopodatkowania, w którym nie jest realne uniknięcie błędów po obu stronach stosunku podatkowego.” Pociąga to za sobą wniosek, że również w procesie wykładni przepisów o nadpłacie znajduje zastosowanie zasada *in dubio pro tributario*. rozwiązanie, według którego roszczenie o zwrot nadpłaty nie przysługuje w sytuacji, gdy podatnik przeniósł ekonomiczny ciężar podatku na inny podmiot w istocie ogranicza ochronę własności, wobec czego wymagałoby ingerencji ustawodawcy dopuszczalnej na podstawie art. 64 § 3 Konstytucji RP.”¹⁷

Dlatego też Skarżąca przywołuje w niniejszej skardze jako wzorzec kontroli także art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji RP. Ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane 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. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw. Własność natomiast może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie naruszy ona istoty prawa własności.

Skarżąca dokonała zapłaty podatku akcyzowego z tytułu sprzedaży energii elektrycznej (doszło do przeniesienia własności środków pieniężnych między Skarżącą a Skarbem Państwa), a następnie podatek ten okazał się nienależny. Pozbawiono jednak

¹⁶ A. Krzywoń, Konstytucyjne aspekty nadpłaty podatkowej, Przegląd Legislacyjny 2010, nr 4, s. 94, cyt. za zdaniem odrębnym sędziego NSA Zofii Borowicz do uchwały I GPS 1/11.

¹⁷ Zdanie odrębne sędziego NSA R. Batorowicza do uchwały I GPS 1/11.

Spółkę możliwości odwrócenia skutków nienależnego przewłaszczenia środków pieniężnych z zastosowaniem pozaustawowej przesłanki wywodzonej z zaskarżonego przepisu. Przywołanie art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji RP jako wzorca kontroli służy podkreśleniu stopnia oddziaływania kwestionowanej regulacji w sferę praw własności Skarżącej. Oddziaływanie to dotyczy także relacji Skarżącej z nabywcami energii elektrycznej, którzy ponieśli ciężar ekonomiczny podatku akcyzowego – mając świadomość, że podatek ten został pobrany niezgodnie z prawem UE¹⁸ mogą oczekiwać od Skarżącej zwrotu części ceny obejmującej podatek (i działania w celu realizacji takich roszczeń były wobec Skarżącej podejmowane). Nie budzi bowiem wątpliwości, że kontrahentem Spółki nie przysługuje prawo ubiegania się o nadpłatę. Według przepisów Op zwrot nadpłaconego podatku przysługuje podatnikowi, a nie mają do niego uprawnienia inne osoby, które ewentualnie poniosły ciężar ekonomiczny tego podatku. W istocie kwestionowane rozumienie nadpłaty oznacza zatem, że w przypadku podatku akcyzowego z tytułu sprzedanej energii elektrycznej nie będzie uprawnionego do zwrotu nadpłaty podatku, ponieważ ani podatnik, który go uiszczył nie będzie do tego uprawniony jako nieponoszący ciężaru ekonomicznego podatku, ani też nie będzie do tego uprawniony kontrahent niebędący podatnikiem¹⁹. Finalnie bezpodstawnie wzbogacony pozostanie Skarb Państwa, któremu przypadł niezgodnie z prawem pobrany podatek.

W płaszczyźnie zasady szczególnej określoności regulacji daninowych należy zwrócić uwagę na jeden jeszcze aspekt. W konsekwencji ugruntowanej sądowej praktyki stosowania art. 72 § 1 pkt 1 Op w obrocie prawnym mogą zaistnieć obok siebie i w jednym czasie dwie różne definicje pojęcia nadpłaty: ta, odnosząca się do podatku akcyzowego (i to tylko w zakresie sprzedaży energii elektrycznej), oraz „ustawowa”, odnosząca się do wszystkich innych rodzajów nadpłat i podatków. To także uzasadnia wniosek o niezachowaniu szczególnego standardu wyznaczonego treścią art. 84 i 217 Konstytucji. Naruszona bowiem została jedna z rudymetrycznych zasad wykładni, znajdująca także swój wyraz w zasadach techniki prawodawczej²⁰, 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 znaczeniu²¹.

Powyższe uwagi prowadzą do wniosku, że przesłanka uszczerbku majątkowego jako przesłanka powstania i zwrotu nadpłaty nie ma należytego umocowania w granicach sensu słów użytych w treści art. 72 § 1 pkt 1 Op i ma w istocie pozaustawowy charakter, podczas gdy – stanowiąc ograniczenie uprawnienia podatnika do zwrotu podatku akcyzowego zapłaconego nienależnie – powinna zostać wprost, w sposób niebudzący wątpliwości

¹⁸ Por. wyrok NSA z 06.2011 r. w sprawie o sygn. akt ... wskazujący na niezasadność uiszczenia przez Skarżącą należności publicznoprawnej w akcyzie.

¹⁹ Zob. wyroki NSA z 25.09.2014 r. w sprawach o sygn. akt: I GSK 696/13, I GSK 761/13, I GSK 898/13, I GSK 910/13, a także wyrok NSA z 18.12.2015 r., sygn. akt I FSK 1167/15.

²⁰ § 147 ust. 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej"

²¹ Por. także stanowisko w tym zakresie sędziego NSA Marzenny Zielińskiej w zdaniu odrębnym do uchwały I GPS 1/11.

określona w ustawie. Doszło w ten sposób do naruszenia standardu wyznaczonego w art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji.

Mając na uwadze powyższe wnoszę jak w *petitum* skargi konstytucyjnej.

Dominik Gośliński

Radca prawny

Załączniki:

- 1) pełnomocnictwo szczególne wraz z potwierdzeniem zapłaty opłaty skarbowej – radca prawny Piotr Koźmiński;
- 2) pełnomocnictwo substytucyjne wraz z potwierdzeniem zapłaty opłaty skarbowej – radca prawny Dominik Gośliński;
- 3) informacja odpowiadająca odpisowi aktualnemu z KRS Skarżącej;
- 4) odpis i cztery kopie wyroku NSA z listopada 2017 r., sygn. akt _____, którym NSA orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach albo obowiązkach skarżącego określonych w Konstytucji, który to wyrok wydany został na podstawie przepisu ustawy, w stosunku do którego Skarżąca domaga się stwierdzenia niezgodności z Konstytucją;
- 5) dokument potwierdzający datę doręczenia wyroku NSA z listopada 2017 r.;
- 6) odpisy i cztery kopie rozstrzygnięć potwierdzających wyczerpanie drogi prawnej, tj.:
 - wyroku WSA w R _____ z lipca 2015 r., sygn. akt _____,
 - decyzji Dyrektora Izby Celnej w P _____ z marca 2015 r. nr _____,
 - decyzji Naczelnika Urzędu Celnego w R _____ z października 2014 r. nr _____,
 - decyzji Dyrektora Izby Celnej w P _____ z października 2013 r.,
 - decyzji Naczelnika Urzędu Celnego w R _____ z czerwca 2013 r. nr _____
- 7) pięć odpisów skargi konstytucyjnej.

Dominik Gośliński

Radca prawny