

Rafał Dowgier

Uniwersytet w Białymstoku, Polska

r.dowgier@uwb.edu.pl

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1583-086X>

Wpływ kontroli abstrakcyjnej sprawowanej przez Trybunał Konstytucyjny na dochodzenie nadpłat w podatku od nieruchomości (zagadnienia proceduralne)

The Impact of Abstract Control by the Constitutional Court on the Recovery of Property Tax Overpayments: Procedural Issues

Abstract: One of the powers of the Polish Constitutional Tribunal is the so-called abstract control related to the examination of the compliance of statutes (laws) with the Polish Constitution. The subject of these statutes may be tax matters. In recent years, the tribunal has repeatedly ruled on the consistency of such legal acts with the Constitution, including the reference to the provisions of the Law on local taxes and fees, which regulates a real-estate tax. Some of the rulings thereon were interpretive in nature, i.e. they indicated inconsistency with the Constitution within a specific understanding of the provision under verification. Their direct consequences were claims for excess tax made by real-estate taxpayers, which were envisaged by the procedures prescribed by the provisions of the law – the Tax Ordinance. In this regard, significant shortcomings of the above-mentioned act have been revealed. We may put forward a thesis according to which the procedure provided for in the Tax Ordinance for the recovery of excess tax in connection with the Constitutional Tribunal's rulings is defective as, in particular, it does not take into account the rulings which are interpretative in nature. Verification of this research assumption requires the analysis of both the statutory provisions on the recovery of excess tax and the rulings of administrative courts that have been made thereon. The rationale for discussing this issue is its great practical importance, in particular, as indicated above, the fact that in recent years the judgments issued by the Constitutional Tribunal with regard to the Law on local taxes and fees regulating a real-estate tax have precisely been of an interpretative nature.

Keywords: Constitutional Tribunal, excess tax, taxes, tax procedures

Słowa kluczowe: Trybunał Konstytucyjny, nadpłata, podatki, procedury podatkowe

Wprowadzenie

Do właściwości Trybunału Konstytucyjnego¹, stosownie do art. 188 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej², należy między innymi wykonywanie kontroli abstrakcyjnej w zakresie zgodności ustaw z ustawą zasadniczą. Jedną z kategorii ustaw podlegających tej kontroli są ustawy podatkowe. Podstawową konstytucyjną zasadą jest wyłączność władzy ustawodawczej w kształtowaniu podatków (art. 84). Zasada ta koresponduje z innym konstytucyjnym wymogiem – ustawowego określenia wszystkich elementów konstrukcji podatku (art. 217). Ustawa jest więc podstawowym źródłem prawa podatkowego. Można przyjąć, że pojęcie „ustawa podatkowa” obejmuje³:

- akt normatywny,
- pochodzący od parlamentu,
- wydany w celu nałożenia (ustanowienia) podatku lub daniny mającej cechy podatku i
- określający jego konstrukcję prawną (podmiot, przedmiot), podstawę opodatkowania, wysokość (stawki podatkowe i inne czynniki korygujące wysokość podatku) bądź też
- dokonujący zmiany w konstrukcji prawnej podatku.

Niska jakość regulacji prawnych z zakresu prawa podatkowego oraz mankamenty procesu legislacyjnego, które są widoczne przede wszystkim w ostatnich latach, powodują, że TK relatywnie często realizuje swoje uprawnienia kontrolne w odniesieniu do ustaw podatkowych. Dziwić może natomiast fakt, że spośród szeregu ustaw składających się na polskie prawo podatkowe, to akt regulujący podatek od nieruchomości jest w ostatnim czasie szczególnie często przedmiotem rozstrzygnięć TK. W odniesieniu do zgodności z Konstytucją RP przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach⁴, która między innymi reguluje wskazane świadczenie, TK orzekał dziesięć razy⁵, z czego w dziewięciu przypadkach orzeczenia te odnosiły się właśnie do podatku od nieruchomości. Nie jest to może liczba tak istotna, jak w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych (ponad 30 orzeczeń), ale już porównywalna z bardzo powszechnym i jednak w swej konstrukcji znacznie bardziej skomplikowanym podatkiem od towarów i usług. Nie można też

1 TK.

2 Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm. – Konstytucja RP.

3 C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006, s. 13.

4 Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r. poz. 80 – u.p.o.l.

5 Zob. orzeczenia z dnia: 6 września 1995 r., W 20/94, OTK 1995/1/6; 15 maja 1996 r., W 2/96, OTK 1996/3/23; 14 września 2001 r., SK 11/00; 26 października 2004 r., SK 7/04, OTK-A 2004/9/95; 8 grudnia 2009 r., K 7/08, OTK-A 2009/11/166; 13 września 2011 r., P 33/09, OTK-A 2011/7/71; 26 września 2013 r., K 22/12, OTK-A 2013/7/95; 12 grudnia 2017 r., SK 13/15, OTK-A 2017/85; 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, OTK-A 2018/2; 24 lutego 2021 r., SK 39/19, OTK-A 2021/14.

pominąć faktu, że TK w dniu 15 grudnia 2020 r. wydał postanowienie sygnalizacyjne w sprawie o sygnaturze S 3/20, w którym wskazał konieczność usunięcia uchybień w prawie w odniesieniu do sformułowanej w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. definicji budowli⁶. Wszystko to świadczy przede wszystkim o bardzo niskiej jakości ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, na co zresztą od wielu lat zwraca się uwagę w literaturze przedmiotu⁷, a które to głosy są konsekwentnie ignorowane przez ustawodawcę.

Charakterystyczne w kontekście działalności orzeczniczej TK w odniesieniu do regulacji dotyczących podatku od nieruchomości jest to, że w ostatnim czasie wydane orzeczenia miały przede wszystkim charakter interpretacyjny. Chodzi więc o orzeczenia, w których sentencji TK stwierdza zgodność (afirmatywne wyroki interpretacyjne) lub niezgodność (negatywne wyroki interpretacyjne) z Konstytucją RP przepisu prawnego w określonym rozumieniu. Zatem atrybut konstytucyjności lub niekonstytucyjności przypisany jest do normatywnej treści zakodowanej w przepisie prawnym, a ustalonej uprzednio w drodze wykładni⁸.

Skutkiem orzeczeń interpretacyjnych wydanych w sprawach P 33/09⁹, SK 13/15¹⁰ oraz SK 39/19¹¹ były formułowane przez podatników żądania zwrotu nadpłaconego podatku, co miało miejsce w oparciu o regulacje ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹². Na tym tle można postawić tezę, że przewidziana wskazaną ustawą procedura dochodzenia zwrotu nadpłaty w związku z orzeczeniami TK jest wadliwa, w szczególności nie uwzględnia tej kategorii orzeczeń, które mają charakter interpretacyjny. Zweryfikowanie tego założenia badawczego wymaga analizy zarówno przepisów ustawowych dotyczących dochodzenia nadpłat, jak i orzeczeń sądów administracyjnych, które zapadły na tym tle. Uzasadnieniem podjęcia wskazanego tematu jest jego duże praktyczne znaczenie, zwłaszcza gdy – jak wskazano – w odniesieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, regulującej podatek

6 W orzeczeniu tym TK postanowił na podstawie art. 35 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz.U. z 2019 r. poz. 2393) zasygnalizować Sejmowi i Senatowi oraz ministrowi finansów istnienie uchybień w prawie, których usunięcie jest niezbędne do zapewnienia spójności systemu prawnego Rzeczypospolitej Polskiej, w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1170), polegających na zawarciu w tym przepisie odwołania do przepisów prawa budowlanego, co nie pozwala na zrekonstruowanie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości wyłącznie na podstawie przepisów ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.

7 Por. np. L. Etel, R. Dowgier, Podatki i opłaty lokalne – czas na zmiany, Białystok 2013, s. 17.

8 Szerzej zob. T. Woś, Wyroki interpretacyjne i zakresowe w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, „Studia Iuridica Lublinensia” 2016, vol. XXV, 3, s. 987.

9 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, OTK-A 2011/7/71.

10 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 grudnia 2017 r., SK 13/15, OTK-A 2017/85.

11 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r., SK 39/19, OTK-A 2021/14.

12 Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm. – o.p.

od nieruchomości, w ostatnich latach TK wydawał właśnie wyroki o charakterze interpretacyjnym.

1. Dochodzenie nadpłaty w podatku od nieruchomości – zasady ogólne

Stosownie do art. 72 § 1 pkt 1 o.p. za nadpłatę uważa się przede wszystkim kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku. Powstanie nadpłaty może mieć swoje przyczyny w różnych zdarzeniach. Można w tym zakresie podzielić je na te, które są związane z błędem w rozliczeniu podatku przez podatnika (np. wadliwe wyliczenie lub zawyżona wpłata podatku), oraz takie, które wynikają z przyczyn niezależnych od podatnika. W tej drugiej grupie mieszczą się sytuacje, w których podatek zostaje zapłacony na podstawie decyzji organu podatkowego, która ze względu na jej sprzeczność z prawem następnie zostaje zmieniona, uchylona lub stwierdzono jej nieważność. Podstawą do wzruszenia decyzji może być w tym przypadku również orzeczenie TK stwierdzające niezgodność z Konstytucją RP przepisu, na podstawie którego została ona wydana. Podobnie za obiektywną przyczynę powstania nadpłaty można uznać sytuację, w której podatnik samodzielnie wyliczył i wpłacił podatek w oparciu o przepisy, których zgodność z ustawą zasadniczą zakwestionował TK.

Sięgając do zasad powstawania zobowiązań podatkowych wynikających z art. 21 o.p., stwierdzić należy, iż wysokość zobowiązania może wynikać zasadniczo ze złożonej deklaracji podatkowej lub decyzji. Jeżeli bowiem zobowiązanie podatkowe powstaje bez konieczności wydawania decyzji kształtującej jego wysokość podatnik, co do zasady, samodzielnie wylicza kwotę podatku w złożonej deklaracji i jest to kwota do zapłaty, chyba że organ podatkowy zakwestionuje ją poprzez wydanie decyzji określającej jej wysokość (art. 21 § 3 o.p.). Gdy natomiast do powstania zobowiązania konieczne jest wydanie przez organ podatkowy stosownej decyzji, kwota zobowiązania wynika z tejże decyzji.

Na tle powyższego należy wskazać, że dochodzenie nadpłaty w tych przypadkach, w których wysokość zobowiązania podatkowego wynika z wydanej przez organ podatkowy decyzji, możliwe jest jedynie po wzruszeniu tejże decyzji. Z kolei, gdy następuje samoobliczenie podatku w złożonej deklaracji, podatek w niej wykazany jest podatkiem do zapłaty, chyba że podatnik skoryguje deklarację. Wynikiem korekty może być powstanie nadpłaty.

Oba przypadki powstania nadpłaty oraz procedury jej dochodzenia mogą być uruchomione w następstwie wydania przez TK orzeczenia o niezgodności danego aktu prawnego z Konstytucją RP. Znajduje to odzwierciedlenie w przewidzianej w art. 240 § 1 pkt 8 o.p. przesłance do wznowienia postępowania podatkowego zakończonego ostateczną decyzją oraz w szczególnym, wynikającym z art. 74 o.p., trybie dochodzenia nadpłaty poprzez złożenie wniosku o jej zwrot.

2. Wzruszenie decyzji ostatecznej w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego

Zgodnie z jedną z ogólnych zasad postępowania podatkowego decyzje, od których nie przysługuje odwołanie, są ostateczne, a ich uchylenie lub zmiana, stwierdzenie nieważności oraz wznowienie postępowania mogą nastąpić tylko w przypadkach przewidzianych w ustawie (art. 128 o.p.). Wyrażona w tym przepisie zasada trwałości ostatecznych decyzji podatkowych powoduje, że zakwestionowanie ich poprawności możliwe jest wyłącznie przy spełnieniu enumeratywnie wskazanych przesłanek. W kontekście analizowanego zagadnienia podnieść należy, że jako przesłankę wznowienia postępowania podatkowego w art. 240 § 1 pkt 8 o.p. wskazano sytuację, w której decyzja została wydana na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją RP lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł TK. Stanowi to realizację zasady wyrażonej w art. 190 ust. 4 Konstytucji RP, który gwarantuje drogę prawną do wzruszenia rozstrzygnięć wydanych w indywidualnych sprawach w przypadku wydania orzeczenia TK o niezgodności z Konstytucją RP. W orzecznictwie podnosi się jednak, że samo dokonanie przez TK oceny przepisu prawa jako niezgodnego z normami Konstytucji RP nie powoduje automatycznie wyeliminowania z obrotu prawnego aktów administracyjnych wydawanych w indywidualnych sprawach, ale daje dopiero możliwość ich weryfikacji w troku wznowionego postępowania¹³.

Istotne jest też to, na co zwraca się uwagę w literaturze przedmiotu¹⁴, kiedy orzeczenie TK stwierdzające niezgodność z Konstytucją RP zostało ogłoszone lub z jaką inną datą wywiera skutek prawny. Zgodnie bowiem z art. 190 § 3 Konstytucji RP orzeczenia TK wchodzą w życie z dniem ogłoszenia, chyba że TK określi inny termin utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego. W konsekwencji, jeżeli fakt niezgodności z Konstytucją RP został stwierdzony po wydaniu decyzji, która posiada walor ostateczności, będzie to stanowiło podstawę do wznowienia postępowania podatkowego. Jeżeli jednak orzeczenie to zapadło już wcześniej i nie zostało uwzględnione w wydanej decyzji, to należałoby przyjąć, że jest to podstawa do stwierdzenia nieważności decyzji zasadniczo o przesłankę wskazaną w art. 247 § 1 pkt 2 o.p. (wydanie decyzji bez podstawy prawnej).

Odnosząc się do samej przesłanki wznowienia postępowania, o której mowa w art. 240 § 1 pkt 8 o.p., podnieść należy, iż podstawę wznowienia należy odczytywać w taki sposób, że dopuszczalne jest ono w sprawie zakończonej decyzją ostateczną, jeżeli decyzja ta została wydana na podstawie przepisu, o którego niekonstytucyjności orzekł TK i właśnie to orzeczenie Trybunału było bezpośrednią przyczyną elimi-

13 Wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2022 r., II FSK 2171/19, LEX nr 3019641.

14 Zob. S. Presnarowicz, Komentarz do art. 240, (w:) L. Etel (red.), R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, K. Teszner, Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. II: Procedury podatkowe, art. 120–344, Warszawa 2022, s. 820.

nacji przepisu stanowiącego podstawę decyzji¹⁵. Ponadto skoro powołana regulacja posługuje się zwrotem „orzeczenie o niezgodności”, to – w mojej ocenie – brak jest podstaw do ograniczenia jej zastosowania jedynie do wyroków derogacyjnych i należy ją stosować także do wyroków interpretacyjnych¹⁶. Wyroki takie posługują się bowiem w swej sentencji formułą „przepis rozumiany w ten sposób, że (...) jest niezgodny z (...)”, która to sytuacja miała miejsce w zakresie podatku od nieruchomości w orzeczeniach o sygnaturach SK 13/15 oraz SK 39/19. Co więcej, wydaje się, że przesłanki z art. 240 § 1 pkt 8 o.p. nie można także odczytywać jedynie w literalnym kontekście sentencji wyroków TK. W mojej ocenie podstawą do wznowienia postępowania mógł być też wyrok w sprawie P 33/09, w którym TK uznał, że „Art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613, Nr 96, poz. 620, Nr 225, poz. 1461 i Nr 226, poz. 1475 oraz z 2011 r. Nr 102, poz. 584, Nr 112, poz. 654 i Nr 171, poz. 1016), rozumiany w taki sposób, że nie odnosi się do podziemnych wyrobisk górniczych oraz może odnosić się do obiektów i urządzeń zlokalizowanych w tych wyrobiskach, jest zgodny z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą poprawnej legislacji wywodzonymi z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”. Orzeczenie to mówi więc o zgodności z Konstytucją RP przepisów, ale jedynie przy ich odpowiednim rozumieniu. *A contrario* niezgodne z ustawą zasadniczą w świetle tego wyroku jest objęcie opodatkowaniem podziemnych wyrobisk górniczych. W mojej ocenie jest to więc także jedno z kategorii orzeczeń TK, które mogły stanowić podstawę do wznowienia postępowania podatkowego.

Słusznie w literaturze przedmiotu wskazuje się, że samo wznowienie postępowania w związku z orzeczeniem TK nie przesądza o treści rozstrzygnięcia, jakie wyda organ. Obowiązkiem tegoż organu jest bowiem ponowne rozpoznanie sprawy w oparciu o konkretny stan faktyczny oraz nowy stan prawny¹⁷. Jest to szczególnie ważne w odniesieniu do orzeczeń o charakterze interpretacyjnym, których zastosowanie wymaga przeprowadzenia przez organ podatkowy wykładni przepisów i wcale nie musi doprowadzić do uchylenia decyzji. O ile więc wyrok TK o tzw. prostych skutkach prawnych, stwierdzający niezgodność z Konstytucją RP, będzie zasadniczo

15 Wyrok NSA z dnia 12 marca 2019 r., II FSK 812/17, LEX nr 2644861.

16 Podobnie H. Filipczyk, Skutki prawne orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego w postępowaniach w sprawach podatkowych w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 5, s. 14–21. W literaturze przedmiotu można spotkać się w tym zakresie z poglądem odmiennym; zob. B. Adamiak, Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego a wadliwość decyzji administracyjnej, (w:) I. Szydło-Niżnik, P. Dobosz, D. Dąbek, M. Smaga (red.), Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Profesora zw. dr. hab. Józefa Filipka, Kraków 2001, s. 19.

17 D. Strzelec, Wznowienie postępowania podatkowego w przypadku nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów, Warszawa 2020, s. 141.

prowadził do wzruszenia decyzji, o tyle przy wyrokach interpretacyjnych w każdym przypadku skutku takiego nie sposób założyć.

Obok samoistnej przesłanki wznowienia postępowania podatkowego, które zakończono ostateczną decyzją, ordynacja podatkowa przewiduje także szczególny tryb podjęcia tego postępowania. Otóż zgodnie z art. 241 § 2 pkt 2 o.p. wznowienie postępowania podatkowego z przyczyn wymienionych w art. 240 § 1 pkt 8 następuje tylko na żądanie strony, które zostało wniesione w terminie miesiąca od dnia wejścia w życie orzeczenia TK. Naruszenie tego terminu stanowi przeszkodę do podjęcia postępowania i uzasadnia odmowę jego wznowienia w oparciu o art. 243 § 3 o.p.

3. Wniosek o zwrot podatku w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego

W odniesieniu do zobowiązań podatkowych, które powstają z mocy prawa i co do zasady są wykazywane przez podatników w złożonej deklaracji, przewidziano szczególny tryb dochodzenia nadpłaty określony bardzo lakonicznie w art. 74 o.p. Zasadniczym pytaniem, jakie w tym kontekście należy postawić, jest możliwość zastosowania tego trybu do tych spraw, w których TK wydał wyrok o charakterze interpretacyjnym. W art. 74 o.p. sformułowano przesłankę złożenia wniosku o zwrot nadpłaty w sposób odmienny niż ta, która uzasadnia wznowienie postępowania podatkowego (art. 240 § 1 pkt 8 o.p.). Zgodnie z tym przepisem: „Jeżeli nadpłata powstała w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, a podatnik, którego zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1:

- 1) złożył jedną z deklaracji, o których mowa w art. 73 § 2, lub inną deklarację, z której wynika wysokość zobowiązania podatkowego – wysokość nadpłaty określa podatnik we wniosku o jej zwrot, składając równocześnie skorygowaną deklarację;
- 2) został rozliczony przez płatnika – wysokość nadpłaty określa podatnik we wniosku o jej zwrot, składając równocześnie zeznanie (deklarację), o którym mowa w art. 73 § 2 pkt 1;
- 3) nie był obowiązany do składania deklaracji – wysokość nadpłaty określa podatnik we wniosku o jej zwrot”.

Chodzi więc o powstanie nadpłaty w wyniku orzeczenia TK, przez co należy rozumieć bezpośredni wpływ tego orzeczenia na wysokość wykonanego zobowiązania podatkowego. W tym stanie rzeczy nie powinno budzić wątpliwości to, że również wyroki o charakterze interpretacyjnym mogą prowadzić do powstania nadpłaty, jeżeli przedstawione w nich rozumienie przepisu było inne niż te, które przyjęto na potrzeby wyliczenia podatku. Teza ta znajduje potwierdzenie w wyroku NSA z dnia 23

stycznia 2014 r.¹⁸, w którym wskazano: „Podstawą żądania zwrotu podatku może być nie tylko wyrok stwierdzający niezgodność przepisu z konstytucją, ale również wyroki interpretacyjne. Pozwalają one na utrzymanie w mocy zakwestionowanego przed TK przepisu prawa, ale tylko pod warunkiem jego określonej, prokonstytucyjnej wykładni. To oznacza, że jego odmienna interpretacja jest niekonstytucyjna. W konsekwencji interpretacyjne orzeczenie TK może być uznane za przyczynę powstania nadpłaty na podstawie art. 74 pkt ordynacji”.

Dopuszczenie możliwości złożenia wniosku o zwrot nadpłaty w oparciu o art. 74 o.p. również w przypadku wyroków interpretacyjnych pociąga za sobą określone problemy natury proceduralnej. Źródeł tych problemów należy poszukiwać, w mojej ocenie, przede wszystkim w tym, że analiza regulacji ordynacji podatkowej wskazuje na to, iż tryb zwrotu nadpłaty powstał dla orzeczeń derogacyjnych o prostym skutku prawnym, a nie dla orzeczeń interpretacyjnych. Skąd taki wniosek? Przede wszystkim art. 74 o.p. dający podatnikowi uprawnienie do złożenia wniosku o zwrot nadpłaty nie przewiduje wprost konieczności wydania w tym zakresie żadnego rozstrzygnięcia przez organ podatkowy, tak jakby *a priori* zakładano bezsporny charakter sprawy, co być może miałyby sens właśnie przy orzeczeniach derogacyjnych. Po drugie, sięgając do terminów zwrotu nadpłaty w art. 77 o.p., ustawodawca nie wyróżnia przypadku wydania decyzji w tej sprawie. Nie uzależnia więc terminu zwrotu od wydania przez organ podatkowy rozstrzygnięcia, lecz nakazuje zwrot nadpłaty w terminie 30 dni od dnia złożenia wniosku o jej zwrot (art. 77 § 1 pkt 4 o.p.). To również sugeruje, że sprawa zwrotu jest na tyle oczywista, że nie wymaga w istocie prowadzenia w szerszym zakresie postępowania dowodowego. Po trzecie wreszcie, o ile ustawodawca limituje czasowo możliwość złożenia wniosku o zwrot nadpłaty, wskazując wprost w art. 79 § 2 o.p., że uprawnienie to może być wykonane do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, o tyle milczy w przedmiocie decyzji o zwrocie w art. 79 § 3 tej ustawy. Zgodnie z nim decyzja w sprawie stwierdzenia nadpłaty na wniosek złożony przed upływem terminu przedawnienia może być wydana także po upływie tego terminu. Dlaczego ustawodawca nie wskazuje w tym przepisie również na decyzję w sprawie zwrotu nadpłaty? Można zakładać, że po prostu nie przewidywał konieczności wydania takiej decyzji.

Wskazane wyżej okoliczności pozwalają stwierdzić, że gdy podstawą do zwrotu nadpłaty jest derogacyjne orzeczenie TK, można zakładać szybki, bezdecyzyjny tryb zwrotu nadpłaty, co wynika z bezspornego charakteru sprawy (był przepis, na podstawie którego zapłacono podatek, a teraz go nie ma). Tryb ten nie może być jednak zastosowany w postępowaniach inicjowanych w związku z orzeczeniami interpretacyjnymi, gdyż z założenia są to sprawy sporne, odnoszące się do wykładni przepisów. Takie sytuacje miały miejsce na gruncie podatku od nieruchomości i wniosków o zwrot składanych w związku z wyrokami w sprawach SK 13/15 oraz SK 39/19. W li-

18 II FSK 2518/13, LEX nr 1433589.

teraturze przedmiotu podnoszono wątpliwości związane przede wszystkim z uzasadnieniem drugiego ze wskazanych orzeczeń¹⁹. I na tym tle szczególnie mocno ujawniły się mankamenty obowiązujących regulacji. Źródłem problemu jest w tym przypadku brak symetrii pomiędzy procedurą dochodzenia nadpłaty w związku z orzeczeniem TK (art. 74 o.p.) a dochodzeniem nadpłat w innych przypadkach (art. 75 o.p.). Problem ten nie jest nowy. Przypomnieć należy sytuację, jaka zaistniała na gruncie art. 79 § 2 o.p. Aktualnie przepis ten wyraźnie stwierdza, że zarówno wniosek o stwierdzenie, jak i wniosek o zwrot nadpłaty mogą być skutecznie złożone do upływu terminu przedawnienia. Dopiero w 2015 r. rozciągnięto jego stosowanie na wniosek o zwrot nadpłaty. Do tego czasu nie było w regulacjach o.p. wyartykułowanego żadnego ograniczenia czasowego możliwości złożenia przez podatnika wniosku o zwrot nadpłaty na podstawie art. 74 o.p. Uzasadniało to twierdzenie, że wnioski te mogły być składane także po przedawnieniu zobowiązań podatkowych. Jednak stanowiska tego nie podzielił NSA, argumentując, że te dwa wnioski (wniosek o zwrot i wniosek o stwierdzenie nadpłaty) powinny być na gruncie ordynacji podatkowej traktowane w identyczny sposób i w związku z tym nie wszczynają postępowań w sprawie nadpłaty, jeżeli zostały złożone po upływie terminu przedawnienia²⁰. W istocie orzeczenie sądu stanowiło rodzaj rozumowania przez analogię (*per analogiam*), opierającego się na zasadzie, że fakty podobne do siebie pod istotnym względem powinny pociągać za sobą te same lub podobne konsekwencje. W nauce stosowanie analogii w prawie podatkowym, jako metody wypełniania luk w prawie, dopuszczalne jest dość powszechnie z tym zastrzeżeniem, że nie powinno ono prowadzić do naruszenia praw podatnika i rozszerzenia jego obowiązków, w tym zakresu obowiązku podatkowego²¹. W przepisach prawa podatkowego nie sformułowano wprost zakazu stosowania analogii. Dopuszcza się stosowanie tego rodzaju rozumowania prawniczego m.in. w procedurze podatkowej²². Przepisy proceduralne pełnią bowiem służebną rolę w stosunku do norm prawa materialnego. Mają umożliwić ich realizację. Nie można także pominąć określonych funkcji gwarancyjnych procedury, co jest szczególnie istotne w aspekcie administracyjnego charakteru stosunków na linii podatnik – organy podatkowe.

19 Zob. L. Etel, Co wynika z wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r. w sprawie SK 39/19?, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2021, nr 7, s. 6 i n. oraz R. Dowgier, Opodatkowanie nieruchomości przedsiębiorców – uwagi na tle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r. (SK 39/19), (w:) R. Skarzyński, E. Kuźełewska, J. Matwiejuk, A. Jackiewicz, A. Olechno, L. Jamróz, A. Bartnicki, K. Bezubik (red.), Prawo konstytucyjne w systemie prawa. Księga jubileuszowa dedykowana profesorowi Stanisławowi Bożykowi z okazji 70. rocznicy urodzin i 45-lecia pracy naukowej, Białystok, 2022, s. 513 i n.

20 Wyrok NSA z dnia 9 listopada 2017 r., I FSK 2300/15, LEX nr 2403832.

21 Por. B. Brzeziński, Wprowadzenie do prawa podatkowego, Toruń 2008, s. 300–302; R. Mastalski, Stosowanie prawa podatkowego, Warszawa 2008, s. 124–125 oraz powołana tam literatura.

22 Zob. B. Brzeziński, J. Jezierski, Z problematyki wykładni prawa podatkowego, Łódź 1992, s. 159 oraz E. Smoktunowicz, J. Mieszkowski, Źródła i wykładnia prawa podatkowego, Białystok 1998, s. 99.

Powyższe pozwala przyjąć, że w sytuacji orzekania w sprawie wniosku o zwrot nadpłaty już po upływie terminu przedawnienia poprzez analogię należy zastosować odnoszący się do decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty art. 79 § 3 o.p. Oznacza to, że tak decyzja o stwierdzeniu nadpłaty, jak i decyzja w sprawie zwrotu nadpłaty powinna być wydana również po upływie terminu przedawnienia, o ile stosowany wniosek w tym zakresie został złożony przed upływem tego terminu. Tylko przy takim kierunku wnioskowania podatnik uzyska prawo do rozstrzygnięcia o jego uprawnieniu w postaci prawa do zwrotu nadpłaty. Konsekwencją wydania takiej decyzji po upływie przedawnienia jest jednak to, że organ podatkowy nie powinien odrębnie określać wysokości zobowiązania podatkowego, gdy uznaje wniosek podatnika za niezasadny. Zgodnie bowiem z uchwałą NSA z dnia 29 września 2014 r.²³: „W świetle art. 70 § 1 i art. 208 § 1 oraz art. 233 § 1 pkt 2 lit. a) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 września 2005 r. po upływie terminu przedawnienia nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego, które wygasło przez zapłatę (art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej)”.

Na powyższym zastosowanie analogii w zakresie wniosków o zwrot nadpłaty wynikającej z orzeczenia TK się jednak nie kończy²⁴. Złożenie wniosku wszczyna postępowanie, które – w zależności od dokonanych ustaleń – może zakończyć się w różny sposób. Tryb i treść rozstrzygnięcia są zależne od stanu faktycznego mającego miejsce w danej sprawie²⁵. Zakładać bowiem należy, że w przypadku sporu co do zasadności wniosku powinien być on na zasadzie ogólnej wynikającej z art. 207 o.p. rozstrzygnięty decyzją²⁶. Takie decyzje przewiduje ustawodawca przy rozpoznaniu wniosków o stwierdzenie nadpłaty i wiąże z nimi określone skutki prawne. Organ podatkowy może odmówić stwierdzenia nadpłaty w całości lub w części. Zgodnie z art. 75 § 4a o.p. w tym ostatnim przypadku organ podatkowy określa wysokość zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości w takim zakresie, w jakim powstanie nadpłaty jest związane ze zmianą wysokości zobowiązania podatkowego. W zakresie, w jakim wniosek jest niezasadny, organ odmawia stwierdzenia nadpłaty. Decyzja taka, obok rozstrzygnięcia w przedmiocie nadpłaty, określa więc też wysokość zobowiązania w odniesieniu do przedmiotów opodatkowania objętych wnio-

23 III FPS 4/13, ONSAiWSA 2015/1/1.

24 Zob. R. Dowgier, O problematyce nadpłat powstałych w związku z orzeczeniami Trybunału Konstytucyjnego, „Krytyka Prawa” 2019, nr 2, t. 11, s. 177.

25 Zob. L. Etel, komentarz do art. 74 (w:), L. Etel (red.), R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, K. Teszner, Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany, LEX/el. 2021.

26 Zgodnie z tym przepisem: „§ 1. Organ podatkowy orzeka w sprawie w drodze decyzji, chyba że przepisy niniejszej ustawy stanowią inaczej. § 2. Decyzja rozstrzyga sprawę co do jej istoty albo w inny sposób kończy postępowanie w danej instancji”.

skiem (zgodnie z art. 79 § 3 w zw. z art. 75 § 4a nie jest to odrębna decyzja określająca i może być wydana również po upływie terminu przedawnienia). Jest to konieczne z uwagi na art. 81b § 2a o.p., który stanowi: „Korekta złożona wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty nie wywołuje skutków prawnych w razie odmowy stwierdzenia nadpłaty w całości lub w części oraz w razie umorzenia postępowania w związku z wycofaniem wniosku. W uzasadnieniu wydanej decyzji organ podatkowy wskazuje bezskuteczność takiej korekty”. Brak określenia wysokości zobowiązania na podstawie art. 75 § 4a o.p. w zakresie objętym wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty powodowałby, że prawidłowa wysokość zobowiązania nie wynikałaby ani z deklaracji, ani z decyzji.

W art. 81b § 2 o.p. nie wskazano na decyzje o odmowie zwrotu nadpłaty w całości lub w części, co powoduje, że zakwestionowanie skorygowanej przez podatnika deklaracji byłoby możliwe jedynie poprzez decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego. Rozwiązanie to ma jednak ten mankament, że niepotrzebnie multiplikuje postępowania związane z wnioskiem o zwrot nadpłaty (postępowanie w sprawie zwrotu oraz w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego). To właśnie po to, aby uniknąć tego rodzaju sytuacji z początkiem 2016 r., zmodyfikowano tryb stwierdzenia nadpłaty i wprowadzono regulację art. 81b § 2a o.p. Gdyby jednak nawet określać wysokość zobowiązania podatkowego w przypadku braku pełnej akceptacji wniosku o zwrot nadpłaty, to nie byłoby to wobec brzmienia art. 79 § 3 o.p. możliwe już po upływie terminu przedawnienia. Jednocześnie bowiem w orzecznictwie wskazuje się na niemożność określania wysokości zobowiązania po przedawnieniu²⁷. W konsekwencji konieczne jest przy decyzji odmawiającej zwrotu nadpłaty w całości lub w części zastosowanie poprzez analogię art. 81b § 2a o.p. Gdy odmowa następuje jedynie w części, odpowiednie zastosowanie powinien znaleźć też art. 75 § 4a o.p. Oznacza to, że identycznie jak w odniesieniu do decyzji o odmowie stwierdzenia nadpłaty w całości lub w części odmowa zwrotu nadpłaty powoduje, iż korekta złożona wraz z wnioskiem o zwrot nadpłaty nie wywołuje skutków prawnych, o czym informuje się w uzasadnieniu decyzji²⁸. W zakresie objętym wnioskiem o zwrot nadpłaty, której odmówił organ podatkowy, wysokość zobowiązania podatkowego będzie więc wynikała z pierwotnej deklaracji bez uwzględnienia jej korekty. Powyższe pozwala na zachowanie spójności pomiędzy wynikającą z deklaracji wysokością zobowiązania podatkowego a decyzją w przedmiocie odmowy zwrotu nadpłaty w zakresie przedmiotów opodatkowania objętych wnioskiem o zwrot.

27 Zob. uchwała NSA z dnia 3 grudnia 2012 r., I FPS 1/12, ONSAiWSA 2013/3/37.

28 Literalna wykładnia art. 81b § 2a o.p. w stanie faktycznym sprawy może też prowadzić do wniosku, że w przypadku uprzedniego wydania decyzji o odmowie stwierdzenia nadpłaty w całości lub w części złożona korekta deklaracji nie wywołuje skutków prawnych w pełnym zakresie. Wraz z wnioskiem o zwrot nadpłaty i stwierdzenie nadpłaty złożono bowiem jedną korektę deklaracji.

Wnioski

Na tle poczynionych rozważań stwierdzić należy, że wskazana we wstępnej części niniejszego opracowania teza badawcza została zweryfikowana pozytywnie. Obowiązująca procedura dochodzenia nadpłat powstałych w związku z orzeczeniami TK jest wadliwa i wymaga korekty.

Ordynacja podatkowa uwzględnia w swoich regulacjach sytuację, w której skutkiem kontroli wykonywanej przez TK jest orzeczenie o niezgodności przepisów ustawy podatkowej z Konstytucją RP. Stan taki może prowadzić do powstania nadpłaty, a jej dochodzenie przez podatnika możliwe jest w dwóch trybach w zależności od tego, czy w sprawie była wydana decyzja, czy też podatnik samodzielnie wyliczył podatek. W tym pierwszym przypadku ustawodawca dopuścił możliwość wznowienia postępowania podatkowego zakończonego ostateczną decyzją. Sformułowana w art. 240 § 1 pkt 8 o.p. przesłanka wznowienia, jaką jest wydanie decyzji na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją RP orzekł TK, budzi jednak w praktyce wątpliwości co do możliwości jej zastosowania przy wyrokach interpretacyjnych. Nie prowadzą one bowiem do derogacji z systemu prawa danych regulacji, lecz jedynie ich określonego rozumienia. W mojej jednak ocenie, mając na uwadze przede wszystkim wyrażoną w art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji zasadę równości, nie sposób jest przyjąć, że forma rozliczenia podatku (decyzja, samoobliczenie) przesądzałyby o tym, że przy wyrokach interpretacyjnych tylko część z podatników mogłaby odzyskać nadpłatę. Nie jest to, moim zdaniem, cecha na tyle relewantna, aby prowadzić do tego rodzaju wniosków. Do naruszenia wskazanej zasady doszłoby, gdyby zakładać, że wyroki te nie stanowią podstawy do wznowienia postępowania, ale umożliwiają złożenie wniosku o zwrot nadpłaty w trybie art. 74 o.p.

Brak jest też podstaw do przyjęcia odmiennego na gruncie procesowym traktowania podatników, którym przysługuje prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty oraz wniosku o zwrot nadpłaty w związku z orzeczeniem TK. O ile takie rozróżnienie można zaakceptować w kontekście różnic w naliczaniu oprocentowania nadpłat (choć jest to temat na odrębną dyskusję²⁹), o tyle brak jest racjonalnych argumentów za jego funkcjonowaniem na gruncie proceduralnym. W istocie jest to szerszy problem ujednolicenia procedury zwrotu nadpłaty oraz stwierdzenia nadpłaty. Oba tryby powinny być realizowane w tych samych ramach prawnych, gdy tymczasem takiej zbieżności nie ma. W obowiązującym stanie prawnym konieczne jest więc stosowanie analogii celem umożliwienia rozpoznania wniosków o zwrot

29 Z art. 78 § 5 o.p. wynika, że nadpłaty powstałe w związku z orzeczeniami TK są oprocentowane od daty ich powstania, gdy tymczasem w przypadku samoobliczenia podatku i wystąpienia o stwierdzenie nadpłaty oprocentowanie może być naliczane najwcześniej od dnia złożenia wniosku; zob. szerzej S. Bogucki, M. Romanowicz, Problem oprocentowania nadpłaty powstałej w wyniku uchylenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego po orzeczeniu niekonstytucyjności, „Przegląd Prawa Publicznego” 2015, nr 11, s. 49 i n.

napłaty również w tych przypadkach, gdy są one w całości lub w części niezasadne, a rozstrzygnięcia w tym zakresie wydawane są już po upływie terminu przedawnienia. Ponadto w celu uniknięcia multiplikowania postępowań, co było mankamentem znowelizowanej z początkiem 2016 r. procedury stwierdzenia nadpłaty, zasadne jest stosowanie do wniosków o zwrot nadpłaty także art. 81b § 2a o.p. Odmienna argumentacja prowadziłaby do tego, że dla pewnej kategorii spraw organy podatkowe w istocie nie mogłyby w ogóle negatywnie rozpoznawać wniosków o zwrot nadpłaty. Byłoby tak wtedy, gdy wniosek taki zgodnie z prawem (art. 79 § 2 o.p.) złożony byłby jeszcze przed upływem terminu przedawnienia, ale rozstrzygnięcie w tym zakresie wydawane byłoby już po tym terminie.

BIBLIOGRAFIA

- Adamiak B., Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego a wadliwość decyzji administracyjnej, (w:) I. Szydło-Niżnik, P. Dobosz, D. Dąbek, M. Smaga (red.), *Instytucje współczesnego prawa administracyjnego*. Księga jubileuszowa Profesora zw. dr. hab. Józefa Filipka, Kraków 2001.
- Bogucki S., Romanowicz M., Problem oprocentowania nadpłaty powstałej w wyniku uchylecia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego po orzeczeniu niekonstytucyjności, „Przegląd Prawa Publicznego” 2015, nr 11.
- Brzeziński B., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008.
- Brzeziński B., Jezierski J., *Z problematyki wykładni prawa podatkowego*, Łódź 1992.
- Dowgier R., Opodatkowanie nieruchomości przedsiębiorców – uwagi na tle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r. (SK 39/19), (w:) R. Skarżyński, E. Kuźlewska, J. Matwiejuk, A. Jackiewicz, A. Olechno, L. Jamróz, A. Bartnicki, K. Bezubik (red.), *Prawo konstytucyjne w systemie prawa*. Księga jubileuszowa dedykowana profesorowi Stanisławowi Bożykowi z okazji 70. rocznicy urodzin i 45-lecia pracy naukowej, Białystok 2022.
- Dowgier R., O problematyce nadpłat powstałych w związku z orzeczeniami Trybunału Konstytucyjnego, „Krytyka Prawa” 2019, nr 2, t. 11.
- Etel L., Co wynika z wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r. w sprawie SK 39/19?, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2021, nr 7.
- Etel L., Komentarz do art. 74, (w:) L. Etel (red.), R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, K. Teszner, *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2021.
- Etel L., Dowgier R., *Podatki i opłaty lokalne – czas na zmiany*, Białystok 2013.
- Filipczyk H., Skutki prawne orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego w postępowaniach w sprawach podatkowych w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 5.
- Kosikowski C., *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006.
- Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008.
- Presnarowicz S., Komentarz do art. 240, (w:) L. Etel (red.), R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, K. Teszner, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. II: *Procedury podatkowe*, art. 120–344, Warszawa 2022.

Smoktunowicz E., Mieszkowski J., Źródła i wykładnia prawa podatkowego, Białystok 1998.

Strzelec D., Wznowienie postępowania podatkowego w przypadku nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów, Warszawa 2020.

Woś T., Wyroki interpretacyjne i zakresowe w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, „Studia Iuridica Lublinensia” 2016, vol. XXV, 3.