

RAFAŁ DOWGIER<sup>1</sup>

## O problematyce nadpłat powstałych w związku z orzeczeniami Trybunału Konstytucyjnego

### Streszczenie

Jednym z podstawowych uprawnień Trybunału Konstytucyjnego nadanych mu postanowieniami ustawy zasadniczej jest orzekanie w sprawach zgodności ustaw z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej. Orzeczenia Trybunału odnoszą się również do ustaw podatkowych, co implikuje określone konsekwencje związane z weryfikacją prawidłowości rozliczeń podatkowych dokonanych w oparciu o zakwestionowany przepis i zasadniczo prowadzi do powstania nadpłat. Sytuacje takie w ostatnim czasie nie należą do rzadkości, co uzasadnia głębszą refleksję nad tym tematem w kontekście racjonalności uregulowanych na gruncie ustawy – Ordynacja podatkowa procedur weryfikacji poprawności zobowiązania podatkowego wynikającego z deklaracji lub decyzji. Postawić należy tezę, iż niejednolity charakter orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego i różny sposób rozliczenia podatku nie zostały w dostateczny sposób uwzględnione w przepisach tej ustawy. Prowadzi to do określonych problemów praktycznych na gruncie prawa podatkowego, które zostaną zasygnalizowane w niniejszym opracowaniu.

**Słowa kluczowe:** prawo podatkowe, Trybunał Konstytucyjny, nadpłata, wznowienie postępowania podatkowego

---

<sup>1</sup> Dr hab. Rafał Dowgier – profesor Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, członek Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego; e-mail: r.dowgier@uwb.edu.pl; ORCID: 0000-0003-1583-086X.

RAFAŁ DOWGIER

## On the issue of excess tax that arose due to the Constitutional Tribunal’s decisions

### Abstract

One of the fundamental powers of the Constitutional Tribunal granted by the provisions of the Constitution is to decide about the compliance of a statute with the Polish Constitution. The Tribunal’s decisions refer to tax statutes as well, which implies specified consequences connected with the verification of accuracy of tax settlements made under a challenged provision. Such situations have not been uncommon recently, which justifies a more profound reflection on this issue in the context of rationality of verification procedures of tax obligations, regulated under the Tax Ordinance Law, ensuing from a declaration or a decision. One should put forward a thesis according to which a non-uniform nature of the Constitutional Tribunal’s decisions has not been sufficiently included in the provisions of this statute. This evokes specified practical problems in tax law, which will be outlined in this study.

**Keywords:** tax law, Constitutional Tribunal, excess tax, revision of tax proceedings

## Wprowadzenie

Stosownie do art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej<sup>2</sup> każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Również ustawa powinna regulować istotne elementy konstrukcyjne podatku (art. 217). Wywieść z tego należy, iż ustawa stanowi podstawowe źródło prawa podatkowego<sup>3</sup>. Tworzone w pośpiechu i bez należytej staranności prawo podatkowe powoduje, że do systemu prawa wprowadzane są regulacje ułomne, których niezgodność z ustawą zasadniczą jest następnie stwierdzana przez Trybunał Konstytucyjny<sup>4</sup>. Sytuacja taka implikuje określone problemy związane ze wzruszeniem rozliczeń podatkowych dokonywanych w oparciu o zakwestionowane przepisy. Rozliczenia te opierają się bądź na samoobliczeniu podatku, co do zasady, w złożonej przez podatnika deklaracji albo też na wydawanych przez organy podatkowe decyzjach. Skutkiem zakwestionowania przez TK przepisów ustawy, w oparciu o które naliczono zobowiązanie podatkowe, jest zasadniczo powstanie nadpłaty.

Przepisy ogólnego prawa podatkowego ujęte w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>5</sup> regulują właściwe tryby dochodzenia nadpłat w przypadku wydania przez TK orzeczenia, w oparciu o które dokonano samodzielnego rozliczenia podatku lub też wydano decyzję podatkową. Można jednak postawić tezę, iż procedury te tworzone były z myślą o prostym podziale orzeczeń TK na wyroki pozytywne, które stwierdzały zgodność badanego przepisu z konstytucją oraz negatywne, które stwierdzały jego niekonstytucyjność. Te ostatnie, o charakterze derogacyjnym, eliminują przepis z porządku prawnego. Od tego prostego podziału z czasem TK jednak odszedł, wskazując już w 2001 r. na złożoność tej kwestii<sup>6</sup>. Należało więc wyróżnić również wyroki o innych skutkach, w szczegól-

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 78, poz. 483) – dalej zwana konstytucją.

<sup>3</sup> R. Dowgier, L. Etel (red.), G. Liszewski, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, Białystok 2013, s. 46.

<sup>4</sup> Dalej zwany w skrócie TK.

<sup>5</sup> Tekst jedn.: Dz.U. z 2018 r., poz. 800 z późn. zm. – dalej o.p.

<sup>6</sup> Zob. szerzej T. Woś, *Wyroki interpretacyjne i zakresowe w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2016, 25(3), <http://studiaiuridica.umcs.pl> (dostęp: 13.03.2019) oraz

ności wyroki interpretacyjne. Wyrok interpretacyjny to orzeczenie, w sentencji którego stwierdza się zgodność lub niezgodność z konstytucją danego przepisu prawnego w określonym rozumieniu<sup>7</sup>.

W ostatnim czasie w odniesieniu do przepisów ustaw podatkowych TK wydaje właśnie wyroki interpretacyjne. Przykładem są datowane na koniec 2017 r. orzeczenia TK w sprawach SK 13/15<sup>8</sup> oraz SK 48/15<sup>9</sup> dotyczące podatku od nieruchomości. W literaturze przedmiotu dostrzeżono problemy, jakie wiążą się z powstawaniem nadpłat w związku z tego rodzaju orzeczeniami<sup>10</sup>. Zasadniczą kwestią jest bowiem to, że w orzecznictwie NSA sformułowano pogląd o stosowaniu przewidzianych w przepisach ordynacji podatkowej procedur dochodzenia nadpłat również w przypadku orzeczeń TK o charakterze innym niż derogacyjnym<sup>11</sup>. Stanowisko to zostało następnie powtórzone w wyrokach wojewódzkich sądów administracyjnych<sup>12</sup>. Przyznać jednak należy, iż jak na wagę problemu, orzecznictwo sądów administracyjnych w tym zakresie jest bardziej niż skromne.

---

A. Olechno, *Wpływ orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego na stosowanie prawa podatkowego w Polsce*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2013, 9, s. 32–35.

<sup>7</sup> T. Woś, op. cit., s. 987.

<sup>8</sup> Wyrok TK z dnia 12 grudnia 2017 r. (SK 13/15), Dz.U. z 2017 r., poz. 2372. TK uznał art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2017 r. poz. 1785 i 2141) rozumiany w ten sposób, że wystarczającą przesłanką zakwalifikowania gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą jego współposiadaczem, za niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

<sup>9</sup> Wyrok TK z dnia 13 grudnia 2017 r. (SK 48/15), Dz.U. z 2017 r., poz. 2432. TK uznał art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2017 r., poz. 1785 i 2141) w zakresie, w jakim umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy, za niezgodny z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP.

<sup>10</sup> Zob. L. Etel, *Wyroki interpretacyjne Trybunału Konstytucyjnego a zwrot nadpłaty*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, 3, s. 22–28.

<sup>11</sup> W wyroku NSA z dnia 22 października 2014 r. (II FSK 457/14), LEX nr 1537519, wskazano: „Za orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego, w wyniku którego powstała nadpłata – w rozumieniu art. 74 o.p. – uznać należy nie tylko wyrok Trybunału Konstytucyjnego eliminujący określony przepis z porządku prawnego, ale także wyrok stwierdzający niekonstytucyjność przepisu w określonym zakresie lub przy jego określonej interpretacji. W takim przypadku warunkiem zastosowania art. 74 o.p. jest powstanie nadpłaty wskutek interpretacji przepisu, której niekonstytucyjność została potwierdzona wyrokiem Trybunału, przy założeniu, że uwzględnienie wykładni uznanej przez TK za konstytucyjną (lub pominięcie wykładni niekonstytucyjnej) nie doprowadziły do powstania nadpłaty.”

<sup>12</sup> Zob. wyroki WSA w Olsztynie z dnia 5 grudnia 2018 r.: I SA/Gd 959/18, LEX nr 2603925 oraz I SA/Gd 960/18, LEX nr 2603797 i powołane w ich uzasadnieniu poglądy doktryny.

W dalszej części opracowania podjęto próbę przedstawienia problematyki nadpłat powstających w związku z orzeczeniami TK, w tym tymi, które mają charakter inny niż derogacyjny. Można postawić tezę, iż obowiązujące regulacje prawne w tym kontekście wymagają korekty zarówno w wymiarze proceduralnym, jak i materialnoprawnym. Celem opracowania jest wskazanie możliwych rozwiązań w tym zakresie.

## Procedury dochodzenia nadpłaty

Zasadniczo nadpłatą jest podatek nadpłacony lub zapłacony nienależnie<sup>13</sup>. Uprawnienie do dochodzenia nadpłaty stanowi urzeczywistnienie prawa podatnika do zapłaty podatku tylko w wysokości wynikającej z przepisów prawa<sup>14</sup>. Jest ono realizowane przede wszystkim na zasadach określonych w przepisach art. 72–80 o.p.

Zasadniczą kwestią jest to, że nie ma jednolitego trybu dochodzenia nadpłaty. Zróżnicowanie proceduralne w tym zakresie wiąże się przede wszystkim ze sposobem rozliczenia podatku, a w mniejszym stopniu z przyczynami powstania nadpłaty. Podstawowym trybem dochodzenia nadpłaty jest zainicjowanie postępowania w tym zakresie poprzez złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Uprawnienie do złożenia takiego wniosku przysługuje wtedy, gdy dokonano samoobliczenia podatku, a więc w zakresie zobowiązań podatkowych powstających w sposób, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 1 o.p. Ponieważ wyliczenie podatku z zasady ma miejsce w deklaracji podatkowej, wnioskowi o stwierdzenie nadpłaty towarzyszyć powinno w takim przypadku złożenie korekty deklaracji. Jeżeli prawidłowość skorygowanej deklaracji nie budzi wątpliwości, organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydawania decyzji stwierdzającej nadpłatę<sup>15</sup>. *A contrario* w innych przypadkach wydawana jest decyzja w sprawie nadpłaty (pozytywna lub negatywna).

Tryb stwierdzenia nadpłaty nie może być uruchomiony z urzędu, co odróżnia go w zasadniczy sposób od określenia nadpłaty w oparciu o art. 74a o.p. W literaturze przedmiotu<sup>16</sup> wskazuje się, że organ podatkowy zobowiązany jest do określenia nadpłaty w każdym przypadku, z wyjątkiem nadpłat:

<sup>13</sup> Art. 72 § 1 pkt 1 o.p.

<sup>14</sup> Szerzej zob. M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2014, s. 55–65.

<sup>15</sup> Art. 75 § 4 o.p.

<sup>16</sup> Zob. L. Etel, komentarz do art. 74a [w:], R. Dowgier, L. Etel (red.), P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, K. Teszner, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 617.

- a) powstałych z dniem złożenia zeznania rocznego w podatkach dochodowych, deklaracji rocznej w specjalnym podatku węglowodorowym, deklaracji podatku akcyzowego, deklaracji o wpłatach z zysku za rok obrotowy<sup>17</sup>,
- b) powstałych w związku z orzeczeniem TK lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej<sup>18</sup>,
- c) dochodzonych w trybie stwierdzenia nadpłaty.

W praktyce, chociaż nie jest to bezdyskusyjne<sup>19</sup>, określenie nadpłaty na podstawie art. 74a o.p. związane jest także z sytuacjami, w których z obrotu prawnego eliminuje się decyzje podatkowe, w oparciu o które wykonano zobowiązanie<sup>20</sup>.

Obok wskazanych wyżej trybów stwierdzenia lub określenia nadpłaty w art. 74 o.p. wyróżniono szczególny tryb dochodzenia nadpłat powstałych w związku z orzeczeniem TK lub TSUE. Jest to w zasadzie tryb identyczny jak stwierdzenie nadpłaty, a różnica sprowadza się jedynie do podstawy złożenia wniosku o zwrot oraz obowiązku wyliczenia wysokości nadpłaty w tym wniosku. Do tej wyróżnionej procedury odwołują się jednak inne przepisy ordynacji podatkowej dotyczące nadpłat – w zakresie terminów zwrotu<sup>21</sup>, oprocentowania<sup>22</sup>, przedawnienia prawa do złożenia wniosku o zwrot<sup>23</sup>, tym samym tworząc specyficzny model zwrotu. Na tym tle można więc stwierdzić, iż w obowiązujących regulacjach prawnych funkcjonuje szczególna regulacja problematyki dochodzenia i zwrotu nadpłat powstałych w wyniku orzeczenia TK.

---

<sup>17</sup> Art. 73 § 2 o.p.

<sup>18</sup> Art. 74 o.p.

<sup>19</sup> W postanowieniu NSA z dnia 19 września 2013 r. (II FSK 2418/13), LEX nr 1557957 wskazano, że zwrot nadpłaty w przypadku uchylenia lub stwierdzenia nieważności decyzji jest czynnością materialno-techniczną i nie wymaga wydania decyzji.

<sup>20</sup> Zob. np. wyrok NSA z dnia 9 maja 2018 r. (II FSK 1640/16), LEX nr 2496963, w którym wskazano, że „Usunięcie z obrotu ostatecznej decyzji ustalającej tworzy stan niepewności, który wymaga od organu podatkowego zastosowania art. 74a o.p. i określenia wysokości nadpłaty powstałej w związku z uchyleniem ww. decyzji ostatecznej”. Podobny pogląd zaprezentowano w wyrokach NSA z dnia: 3 sierpnia 2018 r. (II FSK 2102/16), LEX nr 2547509 oraz 26 maja 2017 r. (II FSK 380/17), LEX nr 2305073.

<sup>21</sup> Art. 77 § 1 pkt 4 o.p.

<sup>22</sup> Art. 78 § 5 o.p.

<sup>23</sup> Art. 79 § 2 o.p.

## Zwrot nadpłaty na podstawie wniosku, o którym mowa w art. 74 o.p.

Prawo do złożenia wniosku o zwrot nadpłaty powstałej w wyniku orzeczenia TK przysługuje podatnikom, których zobowiązania podatkowe powstały w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1 o.p. Chodzi więc o sytuacje, w których zobowiązanie takie powstaje z mocy prawa, bez konieczności wydawania konstytutywnej decyzji. Jednakże zarówno w orzecznictwie sądów administracyjnych, jak i w literaturze przedmiotu podnosi się, że tryb przewidziany art. 74 o.p. nie znajdzie zastosowania w tych przypadkach, gdy wprawdzie zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób wskazany w art. 21 § 1 pkt 1 o.p., ale w sprawie została wydana decyzja korygująca to zobowiązanie (określająca wysokość zobowiązania podatkowego). Akceptowalnym uzasadnieniem takiego kierunku wykładni jest przeciwstawienie art. 74 o.p. treści art. 240 § 1 pkt 8 o.p., który stanowi podstawę do wzruszenia ostatecznej decyzji w trybie wznowienia postępowania<sup>24</sup>. W konsekwencji dochodzenie podatku zapłaconego nienależnie lub w kwocie wyższej od należnej na podstawie decyzji wymaga doprowadzenia do zmiany, uchylenia lub stwierdzenia nieważności tej decyzji. W innym przypadku rozstrzygnięcie w przedmiocie nadpłaty pozostawałoby w sprzeczności z treścią takiej decyzji.

Tryb określony w bardzo lakonicznym art. 74 o.p. opiera się na wniosku o zwrot nadpłaty. Wniosek taki powinien zawierać wyliczoną kwotę nadpłaty i dodatkowo powinna mu towarzyszyć korekta deklaracji (gdy podatnik był zobowiązany do złożenia deklaracji) lub złożenie deklaracji na podatek dochodowy (gdy podatek został rozliczony przez płatnika).

Jak już wskazano, z przepisem art. 74 koresponduje art. 74a o.p., w świetle którego w przypadkach niewymienionych w art. 73 § 2 i art. 74 wysokość nadpłaty określa organ podatkowy w drodze decyzji. Zasadniczo więc ustawodawca uznaje zwrot nadpłaty powstałej w związku z orzeczeniem TK za procedurę bardzo prostą, którą inicjuje wniosek podatnika i ze względu na oczywisty charakter sprawy

---

<sup>24</sup> Zob. L. Etel, komentarz do art. 74 [w:], R. Dowgier, L. Etel (red.), P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, K. Teszner, op. cit., s. 614. Trudno natomiast zaakceptować uzasadnienie takiego stanowiska wyrażone w wyroku NSA z dnia 2 czerwca 2015 r. (II FSK 1350/13), LEX nr 1774140, w którym wskazano, że „Skoro uprawnienie do złożenia wniosku o zwrot nadpłaty przysługuje wyłącznie tym podatnikom, których zobowiązanie powstało z mocy prawa, tj. w sposób określony w art. 21 § 1 pkt 1 o.p., to podatnikowi, któremu zobowiązanie podatkowe powstało na podstawie decyzji deklaratoryjnej nie przysługuje prawo do złożenia wniosku o zwrot nadpłaty, gdyż przepis art. 74 o.p. nie ma zastosowania”. Oczywiście, wbrew stanowisku NSA, decyzja deklaratoryjna nie kreuje zobowiązania podatkowego. Widać jednak, że skład orzekający dostrzegł, iż w przypadku pozostawania w obrocie prawnym decyzji droga do dochodzenia nadpłaty może prowadzić jedynie poprzez jej skuteczne wzruszenie.



nie wymaga ona wydania przez organ podatkowy decyzji. Wniosek zasadny w całości prowadzi do zwrotu nadpłaty w ciągu 30 dni od dnia wejścia w życie orzeczenia TK lub od dnia, w którym uchylono lub zmieniono w całości lub w części akt normatywny, jeżeli wniosek o zwrot nadpłaty został złożony przed terminem wejścia w życie orzeczenia TK<sup>25</sup>. Zwrot nadpłaty byłby więc w tej sytuacji dokonywany w ramach tzw. czynności materialno-technicznej. Tyle tylko, że założenie o oczywistym charakterze spraw związanych z nadpłatami powstałymi w związku z orzeczeniami TK jest zawodne, gdy zauważyć, iż podstawą do złożenia wniosku, o którym mowa w art. 74 o.p., mogą być nie tylko orzeczenia o charakterze derogacyjnym, ale także interpretacyjnym. Skutkuje to tym, że wobec braku odrębnych przepisów w ramach ogólnych procedur ujętych w ordynacji podatkowej należy rozstrzygać również sytuacje, w których złożony wniosek o zwrot nadpłaty jest niezasadny w ogóle lub zasadny jedynie w części.

Zgodnie z art. 207 § 1 o.p. organ podatkowy orzeka w sprawie w drodze decyzji, chyba że przepisy niniejszej ustawy stanowią inaczej. Przepis szczególny może więc wyłączyć obowiązek rozstrzygnięcia sprawy decyzją, ale takiego zastrzeżenia w art. 74 o.p. nie poczyniono. Z zestawienia art. 74 o.p. oraz art. 77 § 1 pkt 4 o.p. można wyprowadzić wniosek, że w przypadku akceptacji wniosku o zwrot w całości organ podatkowy zwraca nadpłatę w ciągu 30 dni od dnia jego złożenia, bez wydawania decyzji, w ramach czynności materialno-technicznych<sup>26</sup>. Natomiast gdy dochodzi do sporu w zakresie istnienia lub wysokości nadpłaty, sprawa ta wymaga wydania decyzji w oparciu o art. 74 w zw. z art. 207 § 1 o.p.<sup>27</sup>. Aby jednak we wskazanym zakresie wykluczyć wątpliwości interpretacyjne, zasadne byłoby posłużenie się przez ustawodawcę identyczną konstrukcją prawną jak w art. 75 § 4 o.p., który wskazuje, że jeżeli prawidłowość skorygowanego zeznania (deklaracji) nie budzi wątpliwości, organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydawania decyzji stwierdzającej nadpłatę. Prawidłowy wniosek o zwrot podatku powinien być więc wprost powiązany z wyraźną podstawą prawną do braku obowiązku wydania decyzji w tej sprawie.

<sup>25</sup> Art. 77 § 1 pkt 4a o.p.

<sup>26</sup> W literaturze przedmiotu wskazuje się też, iż zestawienia treści art. 74a oraz art. 75 § 3 o.p. może prowadzić do konkluzji, iż w przypadku nawet zasadnego wniosku o zwrot podatku w związku z orzeczeniem TK nie wyłączono obowiązku wydania w tym zakresie decyzji – L. Etel, *Wyroki interpretacyjne...*, s. 23.

<sup>27</sup> Jest to sytuacja analogiczna do rozstrzygania sporu co do oprocentowania nadpłaty. Brak wyraźnej normy prawnej do wydania decyzji kończącej postępowanie zainicjowane wnioskiem o zwrot nadpłaty nie może wyłączać ogólnej normy art. 207 § 1 o.p. – zob. szerzej R. Dowgier, *Wniosek o oprocentowanie nadpłaty*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2018, 6, s. 24–32.



Braki w doregulowaniu trybu dochodzenia nadpłaty w oparciu o art. 74 o.p. są więc szczególnie widoczne w tych przypadkach, gdy organ podatkowy kwestionuje zasadność wniosku. Problematyka ta została dość szczegółowo i poprawnie uregulowana w kontekście wniosków o stwierdzenie nadpłaty, ale analogicznych rozwiązań nie rozciągnięto na wnioski o zwrot nadpłaty. Można jedynie przypuszczać, że to powszechność wniosków o stwierdzenie nadpłaty, procedury odmiennej od wnioskowania o zwrot nadpłaty w związku z orzeczeniami TK, była przyczyną doprecyzowania jedynie tego pierwszego trybu. Aktualnie nie ma żadnych problemów z określeniem, jaki jest sposób postępowania, gdy wniosek o stwierdzenie nadpłaty jest w całości niezasadny – odmowa stwierdzenia nadpłaty powoduje bezskuteczność złożonej korekty deklaracji<sup>28</sup> i nie wymaga określenia prawidłowej wysokości zobowiązania. Z kolei uznanie zasadności wniosku o stwierdzenie nadpłaty jedynie w części jest podstawą do wydania decyzji w oparciu o art. 75 § 4a o.p. – stwierdzenia nadpłaty oraz określenia wysokości zobowiązania w prawidłowej wysokości w takim zakresie, w jakim powstanie nadpłaty jest związane ze zmianą wysokości zobowiązania.

Racjonalne byłoby recypowanie wskazanych rozwiązań na grunt wniosków o zwrot nadpłaty, ale w obowiązującym stanie prawnym trudno jest do tego znaleźć podstawę prawną. W mojej ocenie nie można jednak wykluczyć zastosowania w tym zakresie analogii<sup>29</sup>, która w ogólnym prawie podatkowym w wymiarze proceduralnym wcale nie jest wykluczona<sup>30</sup>. Granice zastosowanej w tej sytuacji analogii w żaden sposób nie będą naruszały praw podatnika, a więc zachowany zostanie zakaz stosowania analogii zaostrzającej<sup>31</sup>. Jak już wskazano, dochodzenie zwrotu nadpłaty w oparciu o art. 74 o.p. jest bardzo zbliżone do trybu stwierdzenia nadpłaty na podstawie art. 75. Różnica sprowadza się w zasadzie jedynie do przesłanki powstania nadpłaty. Brak uregulowania trybu postępowania w przypadku kwestionowania wniosku o zwrot nadpłaty stanowi rodzaj luki konstrukcyjnej, którą można usunąć właśnie przez analogię. W konsekwencji wniosek o zwrot nadpłaty powinien być rozstrzygany w taki sam sposób i z takimi samymi skutkami prawnymi, jak wniosek o stwierdzenie nadpłaty. Prowadziłoby to do konstatacji, że odmowa zwrotu nadpłaty nie wymagałaby kwestionowania w odrębnym postępowaniu podatkowym (w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatko-

<sup>28</sup> Art. 81b § 2a o.p.

<sup>29</sup> Odmienny pogląd w tej kwestii prezentuje L. Etel, *Wyroki interpretacyjne...*, s. 24.

<sup>30</sup> 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 oraz R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 126.

<sup>31</sup> Zob. R. Mastalski, op. cit., s. 125.

wego) złożonej korekty deklaracji (analogia do art. 81b § 2a o.p.). Z kolei jedynie częściowe uwzględnienie wniosku o zwrot przy korekcie deklaracji umożliwiłoby wydanie rozstrzygnięcia identycznego z tym, o którym mowa w art. 75 § 4a o.p., a więc obok określenia wysokości zwrotu nadpłaty również określenia wysokości zobowiązania podatkowego w zakresie, w jakim powstanie nadpłaty jest związane ze zmianą wysokości zobowiązania podatkowego. W pozostałym zakresie decyzja taka powinna zawierać rozstrzygnięcie w przedmiocie odmowy zwrotu nadpłaty. I w tym przypadku zastosowanie znalazłby w odniesieniu do korekty deklaracji art. 81b § 2a o.p.

Końcowo należy także zauważyć, iż prawo do złożenia wniosku o zwrot nadpłaty wygasa po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego<sup>32</sup>. Mając na uwadze dość długi czas rozpoznawania spraw przed TK, przepis ten może prowadzić do sytuacji, w których nie będzie istniała możliwość wzruszenia oczywiście wadliwego rozliczenia podatkowego opartego o przepisy, co do których stwierdzono ich niezgodność z ustawą zasadniczą. Na takie rozwiązanie należy spojrzeć krytycznie. Bardziej zasadne wydaje się powiązanie prawa do złożenia wniosku o zwrot nadpłaty nie z przedawnieniem zobowiązania podatkowego, ale z wydaniem orzeczenia TK, tak jak to ma miejsce w przypadku wznowienia postępowania, o czym niżej. Obowiązujące regulacje mogą prowadzić do sytuacji, w których nie będzie możliwe dochodzenie podatku nadpłaconego na podstawie przepisu, który został przez TK uznany za niezgodny z Konstytucją. Stabilizująca funkcja instytucji przedawnienia nie wydaje się w tym przypadku wystarczającym argumentem.

## Nadpłata wynikająca z uchylecia lub zmiany decyzji w związku z orzeczeniem TK

Jeżeli w sprawie podatkowej była wydana decyzja (określająca czy też ustalająca), która posiada walor ostateczności, jej wzruszenie możliwe jest w jednym z tzw. trybów nadzwyczajnych. Tryby te stanowią odstępstwo od zasady trwałości ostatecznych decyzji podatkowych wyrażonej w art. 128 o.p. Dopóki decyzja nie zostanie wzruszona, należy przyjąć, iż wynikające z niej zobowiązanie podatkowe istnieje w ustalonej lub określonej w niej wysokości. Domniemanie takie wyprowadzić można odpowiednio z art. 21 § 1 pkt 2 o.p. wskazującego, że zobowiązanie powstaje poprzez doręczenie decyzji ustalającej jego wysokość oraz art. 21 § 3 o.p.,

---

<sup>32</sup> Art. 79 § 2 o.p.

z którego wynika, że w przypadku braku lub wadliwego samoobliczenia podatku organ podatkowy określa wysokość zobowiązania podatkowego w decyzji.

W art. 240 § 1 pkt 8 o.p. jako jedną z przesłanek wznowienia postępowania podatkowego wskazano wydanie decyzji na podstawie przepisu, o którego niezgodności z konstytucją orzekł TK. Oznacza to przede wszystkim, iż dla tych przypadków nie przewidziano – inaczej niż przy samoobliczeniu podatku w deklaracji – odrębnego trybu weryfikacji decyzji. Przyjęto model, wedle którego do decyzji ostatecznych stosuje się jeden w wyróżnionych w ordynacji podatkowej trybów nadzwyczajnych (wznowienie postępowania), przypisując go wprost poprzez zdefiniowanie przesłanki w art. 240 § 1 pkt 8 do orzeczeń TK. Posłużono się przy tym pojęciem niezgodności przepisu z konstytucją, które nie przesądza jednoznacznie, o jakie konkretnie kategorie orzeczeń TK chodzi. Podobnie jednak jak w przypadku stosowania art. 74 o.p. w orzecznictwie sądów administracyjnych wskazuje się, że podstawę wznowienia postępowania mogą stanowić zarówno orzeczenia bezpośrednio usuwające akty normatywne z obrotu prawnego, jak i orzeczenia interpretacyjne i orzeczenia o zaniechaniu ustawodawczym<sup>33</sup>. Pogląd ten należy zaakceptować, gdyż nie do przyjęcia byłoby takie rozwiązanie, w którym w zależności od tego, czy zobowiązanie podatkowe wynika z deklaracji czy też z decyzji, podatnik miałby różny zakres uprawnień do dochodzenia nadpłaty powstałej w związku z orzeczeniem TK. Z sytuacją taką mielibyśmy do czynienia, gdyby podstawą wznowienia postępowania były wyłącznie wyroki derogacyjne.

Uprawnienie do wznowienia postępowania w związku z wyrokiem TK ma strona i jest to rozwiązanie tożsame z trybem inicjowania postępowania w sprawie zwrotu nadpłaty na podstawie art. 74 o.p. Żądanie to powinno być wniesione w ciągu miesiąca od dnia wejścia w życie orzeczenia TK<sup>34</sup>. Jest to jedyny termin ograniczający prawo do wzruszenia decyzji. Zatem w przeciwieństwie do dochodzenia nadpłaty w oparciu o art. 74 o.p. nie ma przeszkód, aby wznowienie postępowania dotyczyło decyzji odnoszącej się do zobowiązania podatkowego, które uległo przedawnieniu. Podkreślić należy przyjęte przez ustawodawcę zasadnicze różnice w ograniczeniu prawa do dochodzenia nadpłaty w zależności od tego, czy orzeczenie TK ma wpływ na wydaną decyzję podatkową, czy też takiej decyzji w sprawie nie było. W mojej ocenie bardziej zasadne wydaje się rozwiązanie, które termin na podjęcie procedury weryfikacji rozliczenia wiąże z datą wejścia w życie orzecz-

<sup>33</sup> Zob. uchwałę NSA z dnia 16 października 2017 r. (I FPS 1/17), LEX nr 2371605 oraz powołaną tam literaturę, a także wyroki WSA w Olsztynie z dnia 5 grudnia 2018 r.: I SA/Gd 959/18, LEX nr 2603925 oraz I SA/Gd 960/18, LEX nr 2603797 oraz powołane w ich uzasadnieniu poglądy doktryny.

<sup>34</sup> Art. 241 § 2 pkt 2 o.p.

nia TK, a nie z terminem przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jak już wskazano we wcześniejszej części opracowania, tego rodzaju rozwiązanie umożliwia w większości przypadków uwzględnienie skutków orzeczenia TK w sferze prawa podatkowego. Zasada ta przy wznowieniu postępowania podatkowego może jednak doznać pewnego wyjątku. Na podstawie art. 245 § 1 pkt 3 lit. b) o.p. organ podatkowy odmówi uchylenia decyzji dotychczasowej, jeżeli stwierdzi istnienie przesłanki z art. 240 § 1 pkt 8, ale wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić z uwagi na upływ terminów przedawnienia. W takim przypadku organ podatkowy, odmawiając uchylenia decyzji, w rozstrzygnięciu stwierdza istnienie przesłanki określonej w art. 240 § 1 pkt 8 o.p. oraz wskazuje okoliczności uniemożliwiające uchylenie decyzji. Rozstrzygnięcie takie (prejudyk) otwiera przed podatnikiem możliwość dochodzenia swych praw w drodze powództwa cywilnego. Brak uchylenia decyzji powoduje bowiem, że nie można mówić o powstaniu nadpłaty w rozumieniu art. 73 o.p., a o ewentualnej szkodzie powstałej w związku z działaniem funkcjonariusza publicznego, której wyrównanie może mieć miejsce jedynie w postępowaniu cywilnym<sup>35</sup>.

Na tle powyższego widoczna jest więc kolejna różnica pomiędzy dochodzeniem nadpłat związanych z orzeczeniami TK w zależności od tego, czy są one wynikiem bezdecyzyjnej korekty samoobliczenia podatku, czy też wynikają one ze zmiany lub uchylenia decyzji. W tym pierwszym przypadku ustawodawca blokuje prawo do dochodzenia nadpłaty po upływie terminu przedawnienia, przy czym odmowa wszczęcia postępowania w tej sprawie powoduje, że zasadność wniosku w ogóle nie podlega merytorycznej ocenie<sup>36</sup>. W konsekwencji z pewnością wyłącza to drogę postępowania podatkowego do dochodzenia nadpłaty. Czy możliwe jest jednak skorzystanie przez podatnika z drogi cywilnej na zasadzie zbliżonej do omówionego wyżej przypadku powstania nadpłaty w związku z uchyleniem decyzji po wznowieniu postępowania? Kwestia ta wydaje się bardzo wątpliwa, a zakres niniejszego opracowania nie pozwala na jej pogłębioną analizę. Wprawdzie art. 417<sup>1</sup> § 1 k.c.<sup>37</sup> daje podstawę do dochodzenia w drodze postępowania cywilnego napra-

<sup>35</sup> Stosownie do art. 417<sup>1</sup> § 2 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz.U. z 2018 r., poz. 1025 z późn. zm.), dalej zwanej k.c., jeżeli szkoda została wyrządzona przez wydanie prawomocnego orzeczenia lub ostatecznej decyzji, jej naprawienia można żądać po stwierdzeniu we właściwym postępowaniu ich niezgodności z prawem, chyba że przepisy odrębne stanowią inaczej. Odnosi się to również do wypadku, gdy prawomocne orzeczenie lub ostateczna decyzja zostały wydane na podstawie aktu normatywnego niezgodnego z Konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową lub ustawą.

<sup>36</sup> Zob. uchwała NSA z dnia 11 listopada 2015 r. (I FSK 515/14), LEX nr 1772819.

<sup>37</sup> Zgodnie z art. 417<sup>1</sup> § 1 k.c., jeżeli szkoda została wyrządzona przez wydanie aktu normatywnego, jej naprawienia można żądać po stwierdzeniu we właściwym postępowaniu niezgodności tego aktu z Konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową lub ustawą. Wyrok TK dotyczący

wienia szkody poniesionej przez poszkodowanego w związku z tzw. bezprawiem normatywnym, ale wymaga to również wykazania istnienia związku przyczynowego pomiędzy tym bezprawiem a powstałą szkodą. Samo stwierdzenie przez TK niezgodności z konstytucją przepisu, na podstawie którego podatnik samodzielnie wyliczył podatek, nie jest w tym przypadku wystarczające do dochodzenia odpowiedzialności od Skarbu Państwa<sup>38</sup>. Konsekwencje wadliwości normatywnej (niezgodności z prawem aktu normatywnego) muszą być po stronie poszkodowanego dostatecznie mocno skonkretyzowane, aby można było ustalić istnienie adekwatnego związku przyczynowego. O ile wykazanie takiego związku jest dość proste przy akcie stosowania prawa w postaci wydania wadliwej decyzji, o tyle w innych przypadkach wymaga badania konkretnych okoliczności sprawy<sup>39</sup>. Uznać przy tym należy, że tworzenie norm prawnych nie jest powiązane z konkretnymi aktami władzy publicznej wobec danej osoby, a zatem nie sposób przyjąć, aby w ten sposób nastąpiło działanie władzy publicznej skierowanej przeciwko tej osobie<sup>40</sup>.

## Oprocentowanie nadpłaty powstałej w związku z orzeczeniem TK

O ile zaakceptować należy odrębne uregulowanie procedur dochodzenia nadpłat związanych z orzeczeniami TK, które uzależnione są od istnienia lub braku decyzji podatkowej w danej sprawie, o tyle generalnie powinno się to odbywać w podobnym przedziale czasowym i prowadzić do podobnych skutków. Skutki te w przypadku powstania nadpłaty to przede wszystkim obowiązek jej zwrotu z oprocentowaniem. W obowiązującym stanie prawnym naliczanie oprocentowania, we wskazanym przypadku, opiera się jednak na zupełnie różnych kryteriach przypisanych dla trybu art. 74 oraz art. 240 o.p.

W przypadku nadpłat objętych wnioskiem o zwrot nadpłaty złożonym w oparciu o art. 74 o.p. przyjęto zasadę, iż podlegają one oprocentowaniu od dnia ich powstania<sup>41</sup>. Końcowy termin naliczania oprocentowania uzależniono natomiast od daty

---

niezgodności danego przepisu z konstytucją stanowi prejudykat w rozumieniu tego przepisu – zob. wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 10 października 2017 r. (I ACa 1042/16), LEX nr 2402434.

<sup>38</sup> Zob. szerzej M. Safjan, *Odpowiedzialność odszkodowawcza z tytułu bezprawia normatywnego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2005, 67(1), s. 13–34.

<sup>39</sup> Ibidem, s. 31.

<sup>40</sup> Pogląd taki wyraził SN w orzeczeniu z dnia 30 maja 2003 r. (III CZP 34/03), „Prokuratura i Prawo” 2004, 2, s. 30.

<sup>41</sup> Art. 78 § 5 o.p.

złożenia wniosku o zwrot. Złożenie go przed terminem albo w terminie 30 dni od dnia wejścia w życie orzeczenia TK, prowadzi do naliczania oprocentowania do dnia zwrotu nadpłaty. Gdy natomiast wniosek złożono po upływie wskazanego terminu, nadpłata podlega oprocentowaniu do 30. dnia od dnia wejścia w życie orzeczenia TK. Na marginesie podkreślić należy, iż jednoznaczne wskazanie okresu, za który nalicza się oprocentowanie, oparte jest na założeniu, że organ podatkowy zwróci nadpłatę z zachowaniem określonego w art. 77 § 1 pkt 4 i 4a o.p. 30-dniowego terminu<sup>42</sup>. Nie ma bowiem przepisu, z którego można byłoby wywodzić dodatkowe prawo do oprocentowania, np. w przypadku gdy podatnik pomimo złożonego wniosku o zwrot nadpłaty nie otrzymuje jej przez kilka miesięcy.

Ustawodawca w przypadku wniosku o zwrot nadpłaty przyjął więc rozwiązanie, wedle którego orzeczenie TK powinno w każdym przypadku skutkować naliczeniem oprocentowania. Jest to, w mojej ocenie, założenie w pełni zasadne, gdy wyrok TK ma charakter derogacyjny, ale już nie tak oczywiste, gdy mamy do czynienia z wyrokiem interpretacyjnym. W praktyce powoduje to bowiem, iż podatnik, który uprzednio dokonał samoobliczenia podatku, a więc samodzielnie dokonał wykładni przepisu (jak się później okazało niezgodnej z konstytucją), może domagać się zwrotu nadpłaty z oprocentowaniem. Rozwiązanie takie pozostaje w wyraźnej kontrze z zasadami oprocentowania nadpłaty wynikającej z korekty deklaracji, która nie ma związku z orzeczeniami TK. Wadliwa deklaracja, która została następnie skorygowana przez podatnika, np. w związku z uchwałą NSA, złożona wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, nie powoduje obowiązku naliczenia oprocentowania, chyba że nie zostanie ona zwrócona w terminie<sup>43</sup>. Nawet jednak w tym przypadku oprocentowanie naliczane jest od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, a nie od dnia jej powstania.

W mojej ocenie jedynie wyroki derogacyjne TK powinny skutkować naliczeniem oprocentowania od dnia powstania nadpłaty. W przypadku wyroków interpretacyjnych należałoby natomiast rozważyć, czy zobowiązanie podatkowe, którego dotyczy przepis będący przedmiotem wyroku TK, zostało samodzielnie wykazane przez podatnika, czy też określone lub ustalone w decyzji przez organ podatkowy. Jedynie w tym drugim przypadku wadliwość decyzji powinna prowadzić do wypłaty oprocentowania nadpłaty od dnia jej powstania. Wierzyciel podatkowy nie powinien być obciążany obowiązkiem wypłaty oprocentowania powstałego wskutek błędnej wykładni dokonanej przez podatnika. Jest to szczególnie rażące

---

<sup>42</sup> Termin ten liczony jest od dnia złożenia wniosku, o którym mowa w art. 74, lub od dnia wejścia w życie orzeczenia TK lub od dnia, w którym uchylono lub zmieniono w całości lub w części akt normatywny, jeżeli wniosek został złożony przed terminem wejścia w życie orzeczenia TK.

<sup>43</sup> Art. 78 § 3 pkt 3 o.p.



w tych przypadkach, gdy nadpłata jest związana z orzeczeniem TK dotyczącym przepisów ustawy, a wierzycielem tym jest jednostka samorządu terytorialnego, która nie ma żadnego wpływu na prawo tworzone na szczeblu centralnym.

Powyższa reguła wpisuje się w rozwiązania prawne dotyczące nadpłat powstałych w związku z uchycieniem lub zmianą decyzji. Zgodnie z art. 78 § 3 pkt 1 o.p. w takich przypadkach oprocentowanie nadpłaty przysługuje od dnia jej powstania jedynie wtedy, gdy organ podatkowy przyczynił się do powstania przesłanki zmiany lub uchycenia decyzji<sup>44</sup>. Zasada ta znajdzie też zastosowanie przy wznowieniu postępowania na podstawie art. 240 § 1 pkt 8 o.p, a więc w związku z orzeczeniem TK. W orzecznictwie prezentowany jest jednak pogląd, wedle którego uchycenie przez TK przepisu prawa, który korzystał z domniemania konstytucyjności i był stosowany przez organy podatkowe, nie może być oceniane jako okoliczność, do której „przyczynił się” organ podatkowy w rozumieniu art. 78 § 3 pkt 2 o.p.<sup>45</sup>. W mojej ocenie inaczej będzie jednak w przypadku orzeczeń interpretacyjnych. Jeżeli bowiem błąd organu podatkowego wydającego decyzję polegał na niezgodnej z konstytucją wykładni przepisu, to przyjęć należy, iż przyczynienie się do przesłanki uchycenia decyzji miało miejsce. Przepis stanowiący podstawę prawną decyzji funkcjonował i nadal funkcjonuje w porządku prawnym, ale został on źle zinterpretowany przez organ podatkowy, co znalazło wyraz w wydanym przez niego rozstrzygnięciu. Nie ma przy tym znaczenia, jaki organ czy sąd wykazał wadliwość zastosowanej przez organ podatkowy wykładni<sup>46</sup>. Mankamentem takiego kierunku rozumowania, w pełni uzasadnionego brzmieniem obecnych przepisów, jest to, że prowadzi on do sytuacji, w której dalej idący wyrok derogacyjny z punktu widzenia podatnika jest mniej korzystny niż wyrok interpretacyjny. Jedynie bowiem ten drugi, uznając że jego skutkiem jest przyczynienie się organu podatkowego do powstania przesłanki zmiany lub uchycenia decyzji, prowadzi do zwrotu nadpłaty z oprocentowaniem naliczanym od dnia jej powstania.

---

<sup>44</sup> Szerzej zob. R. Dowgier, *Przyczynienie się organu podatkowego do powstania przesłanki zmiany lub uchycenia decyzji jako warunek oprocentowania nadpłaty*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2015, 4.

<sup>45</sup> Zob. wyroki NSA z dnia: 4 sierpnia 2017 r. (II FSK 909/17), LEX nr 2349750 oraz 15 marca 2016 r. (II FSK 3467/15), LEX nr 2002138.

<sup>46</sup> Decyzja może być uchylona zarówno w postępowaniu odwoławczym, jak i przed sądem administracyjnym.



## Podsumowanie

Zaprezentowane w niniejszym opracowaniu rozważania dotyczące wpływu orzeczeń TK na zasady dochodzenia nadpłaty prowadzą do wniosku, iż aktualnie regulacje prawne w tym zakresie obarczone są istotnymi wadami. Podstawową kwestią jest to, że bez dostatecznego uzasadnienia w ordynacji podatkowej wyróżniono tryb zwrotu nadpłaty (art. 74 o.p.), podczas gdy wystarczające w tym zakresie byłoby dochodzenie nadpłaty na podstawie wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Ujednolicenie tej procedury (uznanie orzeczenia TK za podstawę do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty) rozwiązałyby problem luki w zakresie przepisów regulujących działania organów podatkowych w przypadku niezasadności w całości lub w części wniosku o zwrot nadpłaty. Słuszność takiego rozwiązania znajduje oparcie w projekcie nowej ordynacji podatkowej przygotowanym przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego. Unifikuje on procedurę dochodzenia nadpłaty – zamiast wniosku o zwrot nadpłaty oraz o stwierdzenie nadpłaty w projekcie przewidziano wyłącznie wniosek o stwierdzenie nadpłaty<sup>47</sup>.

Dochodzenie nadpłaty, przy braku decyzji podatkowej, w jednolitej procedurze nie oznacza, że w tym zakresie nie powinny występować odrębności uwzględniające przyczynę powstania nadpłaty. Kwestia ta powinna mieć znaczenie w dwóch obszarach – terminu do dochodzenia stwierdzenia nadpłaty oraz zasadach jej oprocentowania. Należy więc umożliwić dochodzenie zwrotu nadpłaty powstałej w związku z orzeczeniem TK bez względu na to, czy wynika ona z wadliwego samoobliczenia czy też wadliwej decyzji, również po upływie terminu przedawnienia, o ile odpowiedni wniosek zostanie złożony w terminie liczonym od dnia wejścia w życie tego orzeczenia. Wydaje się, że termin 3 miesiące byłby w tym przypadku wystarczający<sup>48</sup>.

W obszarze oprocentowania nadpłat powstałych w związku z orzeczeniami TK również należałoby dążyć do ujednolicenia zasad ich naliczania bez względu na to, czy nadpłata jest wynikiem korekty samoobliczenia podatku, czy też wzruszenia decyzji. Nie mam wątpliwości, iż w przypadku orzeczeń o charakterze derogacyjnym oprocentowanie nadpłaty powinno być naliczane od dnia jej powstania,

<sup>47</sup> Por. art. 186 § 1 projektu nowej ordynacji podatkowej – zob. L. Etel et al., *Nowa ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017, s. 291.

<sup>48</sup> Takie rozwiązanie przy wniosku o stwierdzenie nadpłaty przyjmuje w art. 212 § 1 powołany projekt nowej ordynacji podatkowej przygotowany przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego. Jeżeli natomiast orzeczenie TK wpływa na poprawność ostatecznej decyzji, w dalszym ciągu za właściwe uznano wzruszenie takiej decyzji w trybie wznowienia postępowania podatkowego (art. 444 § 1 pkt 8 projektu), pozostawiając 3-miesięczny termin na złożenie wniosku o wznowienie.

z zachowaniem mechanizmu ograniczającego jego naliczanie uzależnionego od daty złożenia stosownego wniosku. Do zaakceptowania jest wypracowana przez wspomnianą Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego koncepcja wedle której oprocentowanie przysługuje od dnia powstania nadpłaty – pod warunkiem złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub wniosku w sprawie wznowienia postępowania, przed upływem 3 miesięcy od dnia wejścia w życie orzeczenia TK lub za okres od dnia powstania nadpłaty do dnia upływu 3 miesięcy od dnia wejścia w życie orzeczenia TK, jeżeli wniosek został złożony po wskazanym terminie (art. 205 § 1 projektu)<sup>49</sup>. Reguła ta jest korzystna dla podatników, gdyż nie różnicuje ona charakteru orzeczeń TK. Można oczywiście wskazać, o czym była mowa w opracowaniu, argumenty przemawiające za koniecznością przypisania innych skutków prawnych sytuacjom, w których nie wystąpił akt stosowania prawa w postaci decyzji, a innym, gdy podatnik samodzielnie wyliczył i wpłacił podatek, ale relewantnym z punktu widzenia pewności prawa argumentem jest jednolitość w tym zakresie. Należy mieć nadzieję, że projekt Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego, który eliminuje część omówionych w tekście problemów interpretacyjnych związanych z orzeczeniami TK, a który stanowi podstawę procedowanego w ramach Ministerstwa Finansów projektu nowej ordynacji podatkowej, stanie się w przyszłości obowiązującym prawem<sup>50</sup>.

## Bibliografia

- Brzeziński B., Jezierski J., *Z problematyki wykładni prawa podatkowego*, Łódź 1992.
- Dowgier R., *Wniosek o oprocentowanie nadpłaty*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2018, 6.
- Dowgier R., *Przyczynienie się organu podatkowego do powstania przesłanki zmiany lub uchylecia decyzji jako warunek oprocentowania nadpłaty*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2015, 4.
- Dowgier R., Etel L. (red.), Liszewski G., Popławski M., Presnarowicz S., *Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, Białystok 2013.
- Dowgier R., Etel L. (red.), Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Stachurski W., Teszner K., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Etel L. et al., *Nowa ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017.

<sup>49</sup> Ibidem, s. 308.

<sup>50</sup> Na dzień powstania niniejszego tekstu projekt ten oznaczony numerem UD409 po zaakceptowaniu przez Komitet Stały Rady Ministrów został skierowany do Komisji Prawniczej – <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12314054/katalog/12523416#12523416> (dostęp: 13.03.2019).

- Etel L., *Wyroki interpretacyjne Trybunału Konstytucyjnego a zwrot nadpłaty*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, 3.
- Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008.
- Olechno A., *Wpływ orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego na stosowanie prawa podatkowego w Polsce*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2013, 9.
- Popławski M., *Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2014.
- Safjan M., *Odpowiedzialność odszkodowawcza z tytułu bezprawia normatywnego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2005, 67(1).
- Smoktunowicz E., Mieszkowski J., *Źródła i wykładnia prawa podatkowego*, Białystok 1998.
- Woś T., *Wyroki interpretacyjne i zakresowe w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2016, 25(3), <http://studiaiuridica.umcs.pl> (dostęp: 13.03.2019).