

WYROK
z dnia 21 lipca 2010 r.
Sygn. akt SK 21/08*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Marek Mazurkiewicz – przewodniczący
Stanisław Biernat
Zbigniew Cieślak
Mirosław Granat
Teresa Liszcz – sprawozdawca,

po rozpoznaniu w trybie art. 59 ust. 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070, z 2005 r. Nr 169, poz. 1417 oraz z 2009 r. Nr 56, poz. 459 i Nr 178, poz. 1375), na posiedzeniu niejawnym w dniu 14 lipca 2010 r.:

1) skargi konstytucyjnej Marii Rokickiej o zbadanie zgodności:

- a) art. 29 ust. 1-3 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486, ze zm.), w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 1997 r., w związku z art. 330 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.),
- b) art. 72 § 1 pkt 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. powołanej w punkcie 1 lit. a, w brzmieniu obowiązującym do 4 czerwca 2001 r.,
- c) art. 77 § 1 i § 2 pkt 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. powołanej w punkcie 1 lit. a, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r.,
– z art. 77 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 2, art. 32, art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji,

2) dwóch skarg konstytucyjnych Gabriela Rokickiego o zbadanie zgodności:

- a) art. 72 § 1 pkt 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. powołanej w punkcie 1 lit. a, w brzmieniu obowiązującym do 4 czerwca 2001 r.,
- b) art. 77 § 1 i § 2 pkt 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. powołanej w punkcie 1 lit. a, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r.,
- c) art. 78 § 1 i § 3 pkt 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. powołanej w punkcie 1 lit. a, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r.,
– art. 77 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 2, art. 32, art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji,

o r z e k a:

Art. 72 § 1 pkt 1 w związku z art. 77 § 1 i § 2 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, Nr 85, poz. 727, Nr 86, poz. 732 i Nr 143, poz. 1199, z 2006 r. Nr 66, poz. 470, Nr 104, poz. 708, Nr 143, poz. 1031, Nr 217, poz. 1590 i Nr 225, poz. 1635, z 2007 r. Nr 105, poz. 721, Nr 112, poz. 769, Nr 120, poz. 818, Nr 192, poz. 1378, Nr 195, poz. 1414 i Nr 225, poz. 1671, z 2008 r. Nr

* Sentencja została ogłoszona dnia 9 sierpnia 2010 r. w Dz. U. Nr 142, poz. 961.

118, poz. 745, Nr 141, poz. 888, Nr 180, poz. 1109 i Nr 209, poz. 1316, 1318 i 1320, z 2009 r. Nr 18, poz. 97, Nr 44, poz. 362, Nr 57, poz. 466, Nr 131, poz. 1075, Nr 157, poz. 1241, Nr 166, poz. 1317, Nr 168, poz. 1323, Nr 213, poz. 1652 i Nr 216, poz. 1676 oraz z 2010 r. Nr 40, poz. 230 i Nr 57, poz. 355), **w brzmieniu obowiązującym do 4 czerwca 2001 r., w zakresie, w jakim przepis ten przez uznanie za nadpłatę kwoty nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku z pominięciem kwoty nienależnie zapłaconych odsetek za zwłokę, pozbawia podatnika oprocentowania od kwoty wpłaconej na poczet odsetek za zwłokę od nienależnej zaległości podatkowej uiszczanej na podstawie niezgodnej z prawem decyzji podatkowej, jest niezgodny z art. 77 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

Ponadto p o s t a n a w i a:

na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070, z 2005 r. Nr 169, poz. 1417 oraz z 2009 r. Nr 56, poz. 459 i Nr 178, poz. 1375) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie.

UZASADNIENIE

I

1. Do Trybunału Konstytucyjnego wpłynęły dwie skargi konstytucyjne Gabriela Rokickiego (sygn. Ts 47/08, Ts 48/08) oraz skarga Marii Rokickiej (sygn. Ts 49/08). Wszystkie skargi wniesione zostały 11 lutego 2008 r. Przedmiot zaskarżenia wskazany w nich jest zbieżny, skargi dotyczą bowiem stwierdzenia niekonstytucyjności: 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.; dalej: ordynacja podatkowa), w brzmieniu obowiązującym do 4 czerwca 2001 r., oraz art. 77 § 1 i § 2 pkt 1 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r. Wniesione skargi różnią się tylko w zakresie dwóch pozostałych przepisów wskazanych jako przedmiot kontroli, tj. w skardze Gabriela Rokickiego sformułowano zarzut niekonstytucyjności dotyczący art. 78 § 1 i § 3 pkt 1 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., a w skardze Marii Rokickiej wskazano również art. 29 ust. 1-3 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486, ze zm.; dalej: ustawa o zobowiązaniach podatkowych), w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 1997 r., w związku z art. 330 ordynacji podatkowej.

Jako wzorce kontroli zakwestionowanych przepisów skarżący wskazali art. 77 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 2, art. 32 oraz art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji.

1.2. Zarządzeniem Prezesa Trybunału Konstytucyjnego z 22 kwietnia 2008 r. skargi konstytucyjne Marii Rokickiej i Gabriela Rokickiego zostały przekazane do łącznego rozpoznania pod wspólną sygn. SK 21/08, ze względu na ich tożsamość przedmiotową.

1.3. Z przedstawionego stanu faktycznego spraw wynika, że na skutek uchylenia przez Izbę Skarbową w Kaliszu decyzji organów podatkowych, określających Marii Rokickiej i Gabrielowi Rokickiemu (dalej: skarżący) zaległości podatkowe wraz z odsetkami za zwłokę, urząd skarbowy dokonał zwrotu na rachunek bankowy skarżących kwot odpowiadających nienależnie zapłaconym przez nich zaległościom podatkowym

wraz z ich oprocentowaniem, jako nadpłat, oraz kwot uiszczonych jako odsetki za zwłokę bez odsetek. Przedmiotem sporu pozostała zatem kwestia oprocentowania nienależnie zapłaconych odsetek za zwłokę. Organ podatkowy, zwracając nienależne świadczenia, stwierdził, że w przypadku zwrotu nadpłaty podatku wraz z wpłaconymi przez podatnika odsetkami za zwłokę, oprocentowaniu, zgodnie z art. 72 § 1 pkt 1 i art. 77 § 1 i 2 ordynacji podatkowej, podlega tylko kwota odpowiadająca zaległości podatkowej, natomiast odsetki za zwłokę nie podlegają oprocentowaniu.

Organ odwoławczy, rozpoznając odwołanie skarżących od decyzji organu pierwszej instancji o odmowie przyznania oprocentowania odsetek za zwłokę, uiszczonych od nienależnych zaległości podatkowych, podzielił stanowisko organu pierwszej instancji. Organ drugiej instancji podkreślił, że interpretując przepisy ordynacji podatkowej, należy stosować wykładnię językową. Art. 72 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej definiował wówczas nadpłatę jako kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku. Przepis ten, łącząc definicję nadpłaty z pojęciem podatku, wykluczał – zdaniem tego organu – możliwość zaliczenia do niej kwot uiszczonych jako odsetki za zwłokę, uznając, że stanowią one inną kategorię prawną, gdyż są wynikiem niewykonania w terminie zobowiązania podatkowego. Odsetki pełnią w tym przypadku rolę akcesoryjną (uboczną) w stosunku do zobowiązania głównego, co oznacza, że warunkiem powstania roszczenia o odsetki jest uprzednie istnienie zobowiązania głównego. Zgodnie zatem z przepisami obowiązującymi w dniu zwrotu przedmiotowych nadpłat, odsetki przysługiwały tylko od nadpłaty, tj. samego podatku. W ocenie organu drugiej instancji, nie było wówczas podstaw prawnych do rozszerzenia pojęcia nadpłaty na nienależnie zapłacone odsetki za zwłokę. Dopiero od wejścia w życie ustawy z 11 kwietnia 2001 r. nowelizującej ordynację podatkową status prawny odsetek został istotnie zmieniony.

Wojewódzki Sąd Administracyjny (dalej: WSA) w Poznaniu, wyrokami z 16 lutego 2006 r., sygn. akt I SA/Po 826/04 (w sprawie M. Rokickiej), sygn. akt I SA/Po 827/04 oraz sygn. akt I SA/Po 828/04 (w sprawach G. Rokickiego), uchylił zaskarżone decyzje organu skarbowego pierwszej i drugiej instancji, odmawiające oprocentowania nienależnie zapłaconych odsetek od zaległości podatkowych. W wyrokach tych WSA w Poznaniu uznał, że cała uiszczona nienależnie przez podatników kwota miała status nadpłaty, gdyż z chwilą uchylenia decyzji stwierdzającej zaległość podatkową kwota ta ulega przekształceniu w jednorodną nadpłatę w rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej, bez możliwości jej prawnego rozdzielenia na zaległość główną i odsetki. W ocenie WSA w Poznaniu, nowelizacja art. 72 ordynacji podatkowej dokonana ustawą z 11 kwietnia 2001 r. nie stworzyła nowego stanu prawnego, lecz miała na celu jednoznaczne rozstrzygnięcie wątpliwości dotyczących interpretacji dotychczas obowiązujących przepisów, a jej uchwalenie było konieczne dla wyeliminowania błędnego stosowania tych przepisów przez organy podatkowe, polegającego na odmawianiu oprocentowania zwracanych odsetek od zaległości podatkowych.

Wyrokami z 25 września 2007 r., sygn. akt II FSK 1017/06; sygn. akt II FSK 1018/06 i sygn. akt II FSK 1019/06, Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) uchylił w całości zaskarżone przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu wyroki WSA w Poznaniu, oddalając jednocześnie skargi podatników na decyzje Dyrektora Izby Skarbowej odmawiające oprocentowania nienależnie zapłaconych odsetek od zaległości podatkowych.

Sąd ten uznał, że art. 72 § 1 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym przed jego nowelizacją z 2001 r., nie pozwalał na objęcie oprocentowaniem nienależnie uiszczonej kwoty jako odsetki za zwłokę. Zakwestionowany przepis nie dawał podstaw do traktowania odsetek za zwłokę jako elementu nadpłaty, ponieważ w swej treści odsyłał do pojęcia podatku, którego definicja zawarta w art. 6 ordynacji podatkowej nie obejmowała

odsetek za zwłokę od zaległości podatkowej.

1.4. Uzasadniając zarzuty dotyczące niezgodności zakwestionowanych w skargach przepisów z art. 77 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 2, art. 32 i art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji, skarżący wyjaśnili, że z brzmienia przepisów dotyczących nadpłat, obowiązujących do 4 czerwca 2001 r., wynikało, iż zapłacone odsetki za zwłokę od nienależnie uiszczonej zaległości podatkowej nie stanowiły nadpłaty podatku, a co za tym idzie, nie podlegały oprocentowaniu. Dopiero nowelizacja art. 72 ordynacji podatkowej, dokonana ustawą z 11 kwietnia 2001 r., stworzyła możliwość oprocentowania tej części wpłaty. W ocenie skarżących, upoważnia to do stwierdzenia, że obowiązujący wcześniej stan prawny możliwości takiej nie przewidywał, gdyż w przeciwnym razie zmiana art. 72 ordynacji podatkowej nie byłaby konieczna.

Z tych względów skarżący uznają, że zakwestionowane przepisy (w pierwotnym brzmieniu), uniemożliwiając objęcie oprocentowaniem odsetek za zwłokę od nienależnie uiszczonej „zaległości” podatkowej, naruszają art. 77 ust. 1 Konstytucji. Zdaniem skarżących, władze publiczne mają obowiązek wyrównania szkody powstałej na skutek ich niezgodnego z prawem działania, gdyż zostali pozbawieni możliwości dochodzenia korzyści, które mogliby odnieść, gdyby nie zdarzenia wyrządzające szkodę (*lucrum cessans*). Powołując się na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 4 grudnia 2001 r., sygn. SK 18/00 (OTK ZU nr 8/A/2001, poz. 256), skarżący wywiedli, że gwarancja zawarta w art. 77 ust. 1 Konstytucji powinna być realizowana przez właściwe regulacje na poziomie ustawowym, gdyż w przeciwnym razie postanowienia konstytucyjne pozbawione byłyby praktycznego znaczenia ochronnego.

Kolejny zarzut przedstawiony w skargach konstytucyjnych dotyczy naruszenia prawa do równej ochrony własności i innych praw majątkowych, określonego w art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji. W ocenie skarżących, prawo do oprocentowania kwoty nienależnie uiszczonej tytułem odsetek za zwłokę jest prawem majątkowym o charakterze wierzytelności o zapłatę kwoty oprocentowania. Prawo to powinno więc podlegać takiej samej ochronie jak prawo do oprocentowania kwoty głównej nadpłaty. Zatem art. 72 ordynacji podatkowej, który w definicji nadpłaty nie uwzględnia kwot uiszczonych tytułem nienależnych odsetek za zwłokę, pozbawia podatnika prawa majątkowego w postaci wierzytelności o odsetki od tychże kwot.

Zarzut niezgodności zakwestionowanych regulacji z art. 64 ust. 2 Konstytucji, w aspekcie naruszenia prawa do równej ochrony własności i innych praw majątkowych, skarżący połączyli z zarzutem naruszenia prawa do równego traktowania przez władze publiczne (art. 32 ust. 1 Konstytucji). Skarżący wywodzą, że podatnicy znajdujący się w identycznej sytuacji, tzn. dokonujący wpłaty nienależnego podatku, zostali zróżnicowani wedle nieadekwatnego kryterium, jakim było wydanie bezprawnej decyzji organu podatkowego ustalającego wysokość zobowiązania podatkowego przed upływem terminu płatności (nadpłatą jest cała dokonana nienależnie wpłata), czy też po upływie terminu (nadpłatą jest tylko część wpłaty zaliczona na poczet należności głównej). W ocenie skarżących, z punktu widzenia konstytucyjnego prawa do ochrony własności takie rozróżnienie nie znajduje racjonalnego uzasadnienia. Konsekwencją wprowadzonego rozróżnienia jest to, że obywatelowi przysługuje wierzytelność o zapłatę odsetek od kwoty nadpłaty, a zostaje pozbawiony wierzytelności o zapłatę odsetek od kwot, które zostały zaksięgowane przez organ podatkowy na poczet odsetek za zwłokę, pomimo że odsetki zostały naliczone od należności głównej, która ostatecznie okazała się świadczeniem nienależnym.

Skarżący podnoszą również, że zakwestionowane przepisy pozostają w sprzeczności z wywodzonymi z art. 2 Konstytucji zasadami, w tym: zasadą sprawiedliwości społecznej

oraz zasadą demokratycznego państwa prawnego i wywodzoną z niej zasadą zaufania obywatela do państwa i zasadą przyzwoitej legislacji (art. 2 Konstytucji). Prawidłowa realizacja zasady sprawiedliwości społecznej przez ustawodawcę przy definiowaniu nadpłaty i zasad jej oprocentowania wyklucza – w ocenie skarżących – odmienne traktowanie kwoty nienależnie uiszczonej na poczet zaległości podatkowych oraz kwoty zaliczonej na poczet odsetek za zwłokę. Tylko prawo do oprocentowania całej nienależnie uiszczonej kwoty stanowi realizację zasady sprawiedliwości społecznej. Z zasady państwa prawnego oraz wywodzonej z niej zasady zaufania obywateli do państwa skarżący wyprowadzają zasadę zakazu czerpania przez państwo korzyści z bezprawnych działań organów państwowych. Nieoprocentowanie odsetek za zwłokę spowodowało, że „państwo czerpało korzyści z bezprawnego działania swoich organów”. Korzyść państwa polegała na dysponowaniu nienależnie pobranymi kwotami odsetek za zwłokę przy jednoczesnym braku wyrównania szkody podatnika w drodze oprocentowania tychże kwot.

Odmienne uregulowanie kwestii oprocentowania nienależnie uiszczonej kwoty na poczet zaległości podatkowej oraz kwoty zaliczonej na poczet odsetek za zwłokę pozostaje również w sprzeczności z zasadą przyzwoitej legislacji. Skarżący wskazują na praktyczne konsekwencje kwestionowanego unormowania. W odniesieniu do kwoty zaliczonej na poczet zaległości podatkowej podatnikowi przysługuje z mocy prawa oprocentowanie w wysokości odsetek pobieranych od zaległości podatkowych. W stosunku do kwoty zaliczonej na poczet odsetek za zwłokę – aby uzyskać rekompensatę za bezprawne dysponowanie przez państwo tymi środkami – podatnik musiałby wystąpić na drogę postępowania przez sąd powszechny. Takie rozwiązanie wiąże się z obowiązkiem udowodnienia przez podatnika poniesienia przez niego szkody oraz wykazania jej rozmiarów wydłużeniem czasu dochodzenia rekompensaty i znacznym skomplikowaniem samej procedury jej dochodzenia w porównaniu z procedurą zwrotu nadpłaty i jej oprocentowania. Wprowadzenie odmiennych procedur – administracyjnej albo cywilnej – dochodzenia należności z tytułu odsetek stanowi naruszenie zasad przyzwoitej legislacji.

Skarżący wskazali również, że zakwestionowane przepisy naruszają zasadę proporcjonalności ograniczeń w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw ustanowionych w art. 77 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji, albowiem ingerencja ustawodawcy w prawa obywatelskie nie znajduje uzasadnienia w art. 31 ust. 3 Konstytucji.

2. W piśmie z 21 maja 2009 r. stanowisko w sprawie zajął Prokurator Generalny. Wniósł o uznanie, że art. 29 ust. 1 i 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, art. 72 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym do 4 czerwca 2001 r., art. 77 § 1 i § 2 pkt 1 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r., oraz art. 78 § 1 i § 3 pkt 1 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., w zakresie, w jakim do nadpłaty nie zaliczają odsetek za zwłokę naliczonych i pobranych od podatku nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego, przez co uniemożliwiają dochodzenie przez podatnika oprocentowania takich odsetek, są niezgodne z art. 77 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3 i art. 32 ust. 1 Konstytucji.

W pozostałym zakresie Prokurator Generalny wniósł o umorzenie postępowania, na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK), z uwagi na niedopuszczalność wydania wyroku. Skarga w tej części, zdaniem Prokuratora Generalnego, nie spełnia warunków jej merytorycznego rozpoznania, ponieważ art. 29 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych nie stanowił podstawy ostatecznego rozstrzygnięcia w sprawie skarżących.

Przechodząc do oceny *meritum* wniesionych skarg, Prokurator Generalny stwierdził, że istota przedstawionych w nich zarzutów polega nie na zakwestionowaniu

konkretnych norm zawartych w zaskarżonych przepisach, lecz na wykazaniu braku w nich normy, która stanowiłaby, że na równi z nienależnym lub nadpłaconym podatkiem należy traktować odsetki od niego naliczone i pobrane. Zarzuty skarżących koncentrują się zatem wokół pominięcia legislacyjnego, należącego do kognicji Trybunału Konstytucyjnego.

Dokonując oceny zgodności zakwestionowanych regulacji z art. 77 ust. 1 Konstytucji, Prokurator Generalny stwierdził, że trudno znaleźć racjonalne przesłanki uzasadniające wyłączenie kwot pobranych tytułem odsetek od podatku (który okazał się nienależny) z podstawy oprocentowania. Jest bowiem niewątpliwe, że dla osoby prowadzącej działalność gospodarczą pobranie od niej nienależnego świadczenia powoduje szkodę polegającą na wyłączeniu z obrotu określonych środków finansowych. W ocenie Prokuratora, nie ma przy tym znaczenia, czy pobrane świadczenie składało się wyłącznie z nadpłaconego podatku, czy także z odsetek za zwłokę naliczonych od tego podatku.

W związku z tym Prokurator Generalny uznał, że wyłączenie oprocentowania kwot naliczonych odsetek od nienależnego podatku, przewidziane w zaskarżonych regulacjach, pozostaje w sprzeczności z gwarantowanym w art. 77 ust. 1 Konstytucji prawem do wynagrodzenia szkody wyrządzonej przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej.

Odnosząc się do powołanego jako wzorzec kontroli art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji, Prokurator Generalny stwierdził, że „argumentacja przedstawiona w tym zakresie przez skarżących jest wyczerpująca i wypada ją podzielić”.

W ocenie Prokuratora Generalnego, uzasadniony jest również zarzut niezgodności kontrolowanych przepisów z art. 32 ust. 1 Konstytucji. Powołując się na orzeczenia TK dotyczące konstytucyjnej zasady równości, Prokurator uznał, że w analizowanej sprawie adresatami przepisów o zwrocie nadpłaty są podatnicy, od których pobrano – wskutek wadliwej decyzji organu podatkowego – nienależny podatek, a także odsetki za zwłokę, gdy wydano decyzję o zaległościach podatkowych. W ocenie Prokuratora występujące na gruncie zaskarżonych przepisów zróżnicowanie w zakresie uprawnień do odsetek w żadnym razie nie daje podstawy do uznania, że występują tu dwie kategorie adresatów danej regulacji. Cechą relewantną jest bowiem fakt nienależnego pobrania przez organ skarbowy od tych podmiotów określonych należności oraz obowiązek ich zwrotu. W związku z tym Prokurator Generalny uznaje, że zarzut naruszenia art. 32 ust. 1 Konstytucji jest uzasadniony.

W ocenie Prokuratora, zakwestionowane przepisy naruszają jednocześnie art. 2 Konstytucji, w części dotyczącej zasady sprawiedliwości społecznej i zasad przyzwoitej legislacji wywodzonych z zasady demokratycznego państwa prawnego. Z zasady przyzwoitej legislacji, oprócz nakazu formułowania norm w sposób poprawny, precyzyjny i jasny, wynika obowiązek stanowienia regulacji zgodnych z zasadami konstytucyjnymi, zwłaszcza jeśli chodzi o ochronę konstytucyjnych praw i wolności. Za wadliwą z tego punktu widzenia należy uznać taką regulację prawną, która w sposób pozbawiony racjonalnego uzasadnienia różnicowałaby sytuację prawną podmiotów charakteryzujących się jednolitym – pod względem prawnym – stanem faktycznym, a taka sytuacja zachodzi niewątpliwie w rozpoznawanej sprawie.

3. Marszałek Sejmu w piśmie z 9 czerwca 2009 r. zajął stanowisko w imieniu Sejmu, zgodnie z którym art. 72 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym do 4 czerwca 2001 r., oraz art. 77 § 1 i § 2 pkt 1 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r., w zakresie, w jakim przepisy te – przez uznanie za nadpłatę wyłącznie kwoty nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku, z pominięciem kwoty nienależnie zapłaconych odsetek za zwłokę – prowadzą do pozbawienia podatnika oprocentowania należnego od kwoty wpłaconej na poczet odsetek

za zwłokę od nienależnej zaległości podatkowej, są niezgodne z art. 77 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 2, art. 32, art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji.

Jednocześnie Marszałek Sejmu wniósł o umorzenie postępowania w zakresie dotyczącym art. 29 ust. 1-3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia. Skarga w tym zakresie jest niedopuszczalna, ponieważ sprowadza się do zarzutu nieprawidłowości zastosowania wskazanego przepisu przez organy podatkowe.

Odnosząc się do pozostałych zarzutów zawartych w skargach konstytucyjnych, Sejm stwierdził, że ocena konstytucyjności rozwiązań przyjętych na gruncie art. 72 § 1 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym do jego nowelizacji z 2001 r., musi być jednoznacznie negatywna.

Instytucja zwrotu nadpłaty podatku ma, jak wskazuje Sejm, dwojaki charakter. Z jednej strony, jest to instytucja o charakterze restytucyjnym – zwrot nadpłaty ma na celu przywrócenie stanu zgodności z prawem przez zwrot podatnikowi nienależnie zapłaconego przez niego świadczenia podatkowego na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Z drugiej strony, zwrot nadpłaty pełni funkcję kompensacyjną, tzn. służy naprawieniu szkody, jaką podatnik poniósł na skutek pozbawienia go środków finansowych w związku ze zobowiązaniem go do zapłaty nienależnego podatku. Realizacji funkcji kompensacyjnej służy przede wszystkim oprocentowanie nadpłaty, które – zgodnie z art. 77 § 1 ordynacji podatkowej – ma być równe wysokości odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych. Zwrot nadpłaty wraz z oprocentowaniem ma zatem służyć jako kompensata doznanego przez podatnika uszczerbku majątkowego, związanego z czasowym brakiem możliwości dysponowania przez niego swoimi środkami pieniężnymi, na skutek bezprawnego ich przetrzymywania przez Skarb Państwa lub jednostkę samorządu terytorialnego w formie nienależnego podatku. Przy tym nie jest konieczne wykazanie przez podatnika powstania faktycznej szkody ani udokumentowanie jej wysokości. Oprocentowanie należne jest z mocy samego prawa (art. 77 § 1 ordynacji podatkowej).

Oprocentowanie nadpłaty stanowi, w ocenie Sejmu, naprawienie szkody w zakresie utraconych korzyści (*lucrum cessans*). Utrata korzyści związana jest w tym przypadku bezpośrednio z pozbawieniem podatnika możliwości korzystania ze środków pieniężnych, które musiały zostać przez niego wpłacone na poczet nienależnego – jak się okazało – podatku i odsetek. Pieniądze te podatnik mógł bowiem przeznaczyć na inne cele niż zapłata nienależnego podatku.

Skoro oprocentowanie nadpłaty ma niwelować negatywne skutki ekonomiczne związane z brakiem możliwości dysponowania przez podatnika nienależnie wpłaconymi kwotami podatków, to – istniejący na gruncie art. 72 oraz art. 77 ordynacji podatkowej w pierwotnym brzmieniu – brak możliwości oprocentowania nadpłaconych kwot odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, które okazały się następnie świadczeniem nienależnym, nie spełnia dyspozycji art. 77 ust. 1 Konstytucji, tzn. nie zapewnia pełnej kompensaty doznanego przez podatnika uszczerbku majątkowego związanego z dokonaną przez niego wpłatą nienależnego podatku wraz z odsetkami.

W zakresie pozostałych wzorców kontroli Sejm stwierdził, że art. 72 § 1 pkt 1 oraz art. 77 § 1 i § 2 pkt 1 ordynacji podatkowej nie spełniają konstytucyjnych wymagań w zakresie dotyczącym zasad: zaufania obywateli do państwa oraz sprawiedliwości społecznej, wywodzonych z art. 2 Konstytucji. Zdaniem Sejmu, trudno uznać za odpowiadające wskazanemu tu postanowieniu Konstytucji przepisy ordynacji podatkowej, które nie tylko uniemożliwiały podatnikowi uzyskanie pełnej rekompensaty z tytułu zapłaconego nienależnie podatku wraz z odsetkami, lecz jeszcze powodowały, że państwo czerpało z tego faktu korzyści przez nieodpłatne korzystanie z pieniędzy podatników w części dotyczącej zapłaconych nienależnie odsetek za zwłokę. W ocenie Sejmu, była to

„niedopuszczalna forma kredytowania Państwa przez obywateli, zakamuflowana pozorem świadczeń publicznoprawnych. W rzeczywistości stanowiła ona niczym nieuzasadnioną ingerencję w sferę własności obywatela, która przybrała postać niedozwolonych korzyści z tytułu uzyskania nienależnego świadczenia”. Można nawet mówić, w ocenie Sejmu, o czerpaniu profitów z tytułu bezpodstawnego wzbogacenia przez Skarb Państwa, co jest sprzeczne z podstawowymi regułami prawa cywilnego i nie powinno być tolerowane w praworządnym państwie. Z tych względów Sejm uznał, że zakwestionowane przepisy ordynacji podatkowej, naruszają również art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji.

4. W piśmie z 1 lutego 2010 r. opinię w sprawie – ze względu na jej charakter – przedstawił Minister Finansów, chociaż nie jest w rozpoznawanej sprawie uczestnikiem postępowania. Przyznał, że zakwestionowane przepisy, definiujące pojęcie nadpłaty, do czasu ich nowelizacji z 2001 r. budziły wątpliwości interpretacyjne (zarówno na gruncie ustawy o zobowiązaniach podatkowych jak i ordynacji podatkowej). Potwierdza to analiza orzecznictwa związanego z zaskarżonymi przepisami, wskazująca na dwa kierunki ich interpretacji.

Z tych względów Minister Finansów uznał, że sedno problemu przedstawionego przez skarżących tkwi nie tyle w treści zakwestionowanych przepisów, co w ich niewłaściwej interpretacji dokonanej przez ostatecznie rozstrzygający w sprawach skarżących Naczelny Sąd Administracyjny.

W ocenie Ministra Finansów, problem oprocentowania odsetek za zwłokę, nienależnie wpłaconych wraz z nienależną zaległością podatkową, na gruncie zakwestionowanych regulacji nie może być rozstrzygany wyłącznie na podstawie wykładni językowej tych przepisów. Przeciwnie, stanowisko w kwestii oprocentowania odsetek za zwłokę zapłaconych wraz z nienależną zaległością podatkową, sformułowane w orzecznictwie Sądu Najwyższego i sądów administracyjnych, wsparte poglądami doktryny prawnej i piśmiennictwa, uprawnia do uznania, że odstępienie od wykładni językowej na gruncie zakwestionowanych regulacji jest uzasadnione ważnymi racjami prawnymi i społecznymi. Należy przypisać pierwszeństwo wykładni systemowej i funkcjonalnej, których uwzględnienie prowadzi do wniosku o konieczności oprocentowania nienależnie zapłaconych odsetek za zwłokę.

Minister Finansów nie zgodził się z poglądem skarżących, że w stanie prawnym obowiązującym przed 5 czerwca 2001 r. przepisy ordynacji podatkowej wyłączały prawo podatnika do otrzymania zwrotu nadpłaconych odsetek wraz z oprocentowaniem. Minister wyjaśnił, że dokonana w 2001 r. nowelizacja art. 72 ordynacji podatkowej nie stworzyła nowego stanu prawnego, lecz miała jedynie na celu jednoznaczne rozstrzygnięcie wątpliwości dotyczących jego interpretacji, a jej uchwalenie było konieczne z uwagi na błędne stosowanie tych przepisów.

W konkluzji rozważań Minister Finansów podzielił pogląd zawarty w skargach konstytucyjnych, że wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego wydane w sprawach skarżących są wadliwe i naruszają konstytucyjne prawa i wolności skarżących. Wynika to jednak, w ocenie Ministra Finansów, z przyjęcia przez NSA błędnej wykładni art. 72 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym do 4 czerwca 2001 r., oraz art. 77 § 1 pkt 1 i § 2 tej ustawy, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r. Przyjęcie przez NSA błędnej wykładni wymienionych przepisów nie może być utożsamiane z niekonstytucyjnością tych przepisów, skoro dokonanie prawidłowej wykładni, zgodnej z Konstytucją, było możliwe w świetle orzecznictwa sądowego i poglądów doktryny prawnej.

Z tych względów Minister Finansów uznaje, że art. 29 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 1997 r., w związku z art. 330 ordynacji podatkowej, art. 72 § 1 pkt 1, w brzmieniu obowiązującym do

4 czerwca 2001 r., oraz art. 77 § 1 i § 2 pkt 1 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r., nie są niezgodne z art. 77 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 2, art. 32 i art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji. Zaskarżone przepisy, interpretowane zgodnie z postanowieniami Konstytucji, pozwalały także przed 5 czerwca 2001 r. na zwrot podatnikom oprocentowania od wpłaconych nienależnie odsetek za zwłokę.

Odnosząc się do kwestii konstytucyjności art. 29 ust. 2 i 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 1997 r., w związku z art. 330 ordynacji podatkowej, Minister Finansów zauważył, że skarżący nie wskazali, który punkt art. 29 ust. 2 tej ustawy kwestionują oraz w jaki sposób art. 29 ust. 2 i 3 tej ustawy prowadzi do naruszenia konstytucyjnych praw i wolności skarżących. W tej części, Minister Finansów uznał, że skarga nie spełnia przesłanek formalnych warunkujących jej merytoryczne rozpoznanie.

5. Pismem procesowym z 26 lutego 2010 r. skarżący przedstawili stanowisko dotyczące w/w pisma Ministra Finansów. Skarżący podnieśli, że wbrew wnioskowi wynikającemu ze stanowiska Ministra Finansów, przedstawiony w skargach problem nie może zostać sprowadzony do kwestii stosowania prawa.

II

Zgodnie z art. 59 ust. 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK) skarga konstytucyjna może być rozpoznana przez Trybunał na posiedzeniu niejawnym, jeżeli z przedstawionych na piśmie stanowisk uczestników postępowania bezspornie wynika, że akt normatywny, na podstawie którego sąd lub inny organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o konstytucyjnych wolnościach lub prawach albo obowiązkach skarżącego, jest niezgodny z Konstytucją (zob. wyroki TK: z 28 listopada 2006 r., sygn. SK 19/05, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 154; z 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105; z 15 kwietnia 2009 r., sygn. SK 28/08, OTK ZU nr 4/A/2009, poz. 48; z 8 grudnia 2009 r., sygn. SK 34/08, OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 165).

Wobec spełnienia w niniejszej sprawie powyższej przesłanki skarga konstytucyjna została rozpoznana na posiedzeniu niejawnym.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Uwagi wstępne.

1.1. Przed przystąpieniem do merytorycznego rozpoznania wniesionych skarg konstytucyjnych Trybunał postanowił zbadać, czy nie zachodzi któraś z ujemnych przesłanek wydania wyroku, skutkujących umorzeniem postępowania. Badanie warunków dopuszczalności skargi możliwe jest bowiem na każdym etapie postępowania (zob. np. postanowienia TK z: 10 stycznia 2005 r., sygn. SK 14/02, OTK ZU nr 1/A/2005, poz. 10; 6 lipca 2004 r., sygn. SK 47/03, OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 74; 28 maja 2003 r., sygn. SK 33/02, OTK ZU nr 5/A/2003, poz. 47). Nie ma przeszkód formalnych, aby weryfikacja taka miała miejsce także po zakończeniu wstępnego rozpoznania skargi konstytucyjnej, a więc już po formalnym nadaniu skardze dalszego biegu, czy też uwzględnieniu zażalenia skarżącego na postanowienie odmawiające nadania jej dalszego biegu. Nadanie skardze dalszego biegu nie oznacza bowiem jej konwalidacji; wydanie przez sędziego zarządzenia w tej kwestii nie usuwa ani braku legitymacji czynnej, ani braków formalnych, ani oczywistej bezzasadności skargi.

Również w sprawie wszczętej skargami konstytucyjnymi M. Rokickiej oraz G. Rokickiego Trybunał Konstytucyjny w dalszym ciągu zachował prawo, a ze względu na okoliczności sprawy wręcz stanął przed koniecznością, wnikliwego rozważenia, czy nie zachodzą przesłanki umorzenia postępowania. W tym kontekście muszą zostać rozstrzygnięte dwie podstawowe kwestie: czy zakwestionowane przez skarżących przepisy ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486, ze zm.; dalej: ustawa o zobowiązaniach podatkowych) oraz ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa), w związku z powołanymi jako wzorce kontroli postanowieniami Konstytucji, spełniają wymogi konieczne do ich merytorycznego rozpatrzenia przez TK oraz czy w sytuacji zmiany przepisów zakwestionowanych w skargach konstytucyjnych, przepisy te mogą zostać poddane kontroli Trybunału.

1.2. Art. 79 Konstytucji oraz art. 46-48 ustawy o TK określają wymogi formalne warunkujące wniesienie i rozpoznanie przez Trybunał skargi konstytucyjnej. Jednym z warunków posłużenia się skargą konstytucyjną – jako instrumentem ochrony konstytucyjnych wolności bądź praw skarżącego – jest to, by w ostatecznym orzeczeniu, które stało się przesłanką złożenia skargi konstytucyjnej, sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach, prawach lub o obowiązkach skarżącego, czyniąc podstawą prawną swego rozstrzygnięcia kwestionowane przepisy ustawy lub innego aktu normatywnego. W trybie skargi konstytucyjnej można dochodzić ochrony praw konstytucyjnych, których naruszenie jest wynikiem niekonstytucyjnej treści zaskarżonej regulacji, nie zaś efektem jej niewłaściwego zastosowania przez orzekające w sprawie organy (zob. wyrok z 20 września 2006 r., sygn. SK 63/05, OTK ZU nr 8/A/2006, poz. 108 oraz postanowienia z: 3 lutego 2005 r., sygn. SK 7/03, OTK ZU nr 2/A/2005, poz. 19; 13 lutego 2008 r., sygn. SK 5/07). Trybunał Konstytucyjny nie jest bowiem organem właściwym do kontroli aktów stosowania prawa.

Z analizy uzasadnień rozpatrywanych skarg konstytucyjnych wynika, że zarzuty dotyczące art. 29 ust. 1-3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 1997 r., w związku z art. 330 ordynacji podatkowej oraz art. 78 § 1 i § 3 pkt 1 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., sprowadzają się w istocie do kwestii stosowania prawa. Argumenty przedstawione w tym zakresie zmierzają bowiem do wykazania, że przepisy te zostały przez organy podatkowe błędnie zastosowane.

Tak ujęte zarzuty wskazują, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, że w zakresie dotyczącym art. 29 ust. 1-3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 1997 r., w związku z art. 330 ordynacji podatkowej, oraz art. 78 § 1 i § 3 pkt 1 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., mamy w istocie do czynienia ze skargą na stosowanie prawa przez organy podatkowe. Wskazuje na to wyraźnie stylizacja skarg – a zwłaszcza sformułowanie: „stanowisko organów podatkowych co do zastosowania w niniejszej sprawie art. 29 ustawy o zobowiązaniach podatkowych (analogicznie co do art. 78 § 1 i § 3 pkt 1 ordynacji podatkowej) jest błędne”, a o ich zastosowaniu przesądziła, w ocenie skarżących, „niewłaściwa wykładnia obowiązywania przepisów w czasie”, dokonana przez organy podatkowe. Sytuację prawną skarżącej (M. Rokickiej) regulowały bowiem przepisy ordynacji podatkowej, a nie przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Podobne uwagi odnoszą się do art. 78 § 1 i § 3 pkt 1 ordynacji podatkowej. Skarżący (G. Rokicki) uznaje, że w jego sprawie powinien znaleźć zastosowanie art. 77 § 1 i § 2 pkt 1 ordynacji podatkowej, a nie art. 78 § 1 i § 3 pkt 1 ordynacji podatkowej.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że postępowanie w zakresie kontroli konstytucyjności art. 29 ust. 1-3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 1997 r., w związku z art. 330 ordynacji podatkowej, oraz art. 78 § 1 i § 3 pkt 1 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK z powodu niedopuszczalności wydania wyroku. Skarga w tym zakresie nie spełnia bowiem przesłanek, od których zależy dopuszczalność jej merytorycznego rozpoznania. Przedmiotem oceny Trybunału Konstytucyjnego może być jedynie niekonstytucyjność przepisów, a nie nieprawidłowe ich zastosowanie.

1.3. Rozważając kwestię dopuszczalności merytorycznej oceny wniesionych skarg, należy wskazać kolejną okoliczność wymagającą rozważenia, tj. kwestię zmian normatywnych, jakie nastąpiły w wyniku nowelizacji zakwestionowanych w skargach przepisów ordynacji podatkowej.

Zgodnie z art. 72 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej, za „nadpłatę uważa się kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku”. Jednakże ustawą z dnia 11 kwietnia 2001 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 39, poz. 459; dalej: ustawa nowelizująca z 2001 r.) do art. 72 ordynacji podatkowej dodano § 3, zgodnie z którym: „Jeżeli wpłata dotyczyła zaległości podatkowej, na równi z nadpłatą traktuje się także część wpłaty, która została zaliczona na poczet odsetek za zwłokę”. Wspomniana zmiana weszła w życie 5 czerwca 2001 r. W wyniku kolejnej nowelizacji, dokonanej ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387; dalej: ustawa nowelizująca z 2002 r.), treść dotychczasowego art. 72 § 3 ordynacji podatkowej została przeniesiona do art. 72 § 2 tej ustawy.

Również treść art. 77 § 1 i § 2 pkt 1 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r.: „§ 1. Nadpłaty podlegają oprocentowaniu w wysokości równej wysokości odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych. § 2. Oprocentowanie przysługuje: 1) w przypadkach przewidzianych w art. 76 § 1 pkt 1 lit. a)-d) od dnia powstania nadpłaty” – została, w wyniku nowelizacji dokonanej wspomnianą ustawą nowelizującą z 2002 r., przeniesiona do art. 78 § 1 i § 2 pkt 1 tej ustawy.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, wejście w życie ustawy nowelizującej z 2001 r. *de facto* „skonsumowało” – w sensie materialnoprawnym – zarzuty dotyczące art. 72 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej zawarte w rozpoznawanych skargach. Wprowadzona tą ustawą zmiana uwzględniła wątpliwości podniesione przez skarżących, którzy w istocie upatrują sprzeczności zakwestionowanej regulacji w braku normy traktującej jako nadpłatę także kwot uiszczonych tytułem nienależnych odsetek za zwłokę. W wyniku nowelizacji regulacja taka została *expressis verbis* ustanowiona w art. 72 § 3 ordynacji podatkowej. Obecnie, po kolejnej nowelizacji z 2002 r., znajduje się ona w art. 72 § 2 tej ustawy.

Choć kwestionowany w skargach art. 72 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej nie został uchylony ani bezpośrednio zmieniony, jednakże przez to, że został osadzony w nowym kontekście normatywnym (dodanie art. 72 § 3 ordynacji podatkowej), należy przyjąć, iż wyrażona w nim i zaskarżona norma prawna utraciła moc obowiązującą. *Prima facie* okoliczność ta przemawia za umorzeniem postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK. Przepis ten nakazuje bowiem umorzenie postępowania, jeżeli akt normatywny w zakwestionowanym zakresie utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał. Wyjątek w tym zakresie przewiduje art. 39 ust. 3 ustawy o TK, który stanowi, że art. 39 ust. 1 pkt 3 nie stosuje się, jeżeli wydanie orzeczenia o akcie normatywnym, który utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia, jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych praw i wolności.

Podstawową przesłanką zastosowania art. 39 ust. 3, a więc podjęcia kontroli konstytucyjności przepisu już nieobowiązującego, jest ustalenie, że zachodzi związek pomiędzy daną regulacją a ochroną konstytucyjnych praw i wolności.

„Związek ten zachodzi wówczas, gdy spełnione są trzy przesłanki:

- po pierwsze, przepis będący przedmiotem oceny zawiera treści normatywne odnoszące się do sfery praw i wolności konstytucyjnie chronionych;
- po drugie, nie istnieje żaden alternatywny instrument prawny (poza ewentualnym uznaniem przepisu za niekonstytucyjny), który mógłby spowodować zmianę sytuacji prawnej ukształtowanej definitywnie, zanim ów przepis utracił moc obowiązującą;
- po trzecie, ewentualna eliminacja danego przepisu z systemu prawnego stanowić będzie skuteczny środek przywrócenia ochrony praw naruszonych obowiązywaniem kwestionowanej regulacji prawnej” (wyrok TK z 21 maja 2001 r., sygn. SK 15/00, OTK ZU nr 4/2001, poz. 85).

Oceniając zasadność dalszego postępowania z tego punktu widzenia, Trybunał Konstytucyjny uznał, że na tle niniejszej sprawy istnieją przesłanki zastosowania art. 39 ust. 3 ustawy o TK. Art. 72 § 1 pkt 1 oraz art. 77 § 1 i § 2 pkt 1 ordynacji podatkowej zawierają treści normatywne odnoszące się do sfery konstytucyjnie chronionego prawa do wynagrodzenia szkody za niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej (art. 77 ust. 1 Konstytucji) oraz prawa do ochrony własności i innych praw majątkowych (art. 64 Konstytucji). Skarżący wyczerpali przewidzianą w przepisach drogę prawną. Wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z 25 września 2007 r. (sygn. akt II FSK 1017/06, sygn. akt II FSK 1018/06 i sygn. akt II FSK 1019/06) mają charakter ostateczny. Nie istnieje zatem inny środek prawny, który mógłby spowodować zmianę sytuacji prawnej ukształtowanej na podstawie nieobowiązujących już w dotychczasowym kształcie zakwestionowanych przepisów ordynacji podatkowej. Jedynie ewentualne stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów umożliwiłoby przywrócenie ochrony praw naruszonych przez te przepisy, obowiązujące w ich zakwestionowanych brzmieniach.

Biorąc pod uwagę wszystkie wskazane wyżej okoliczności, Trybunał uznaje, że konieczne jest rozstrzygnięcie co do *meritum* kwestii zgodności art. 72 § 1 pkt 1 oraz art. 77 § 1 i § 2 pkt 1 ordynacji podatkowej w zakwestionowanych przez skarżących brzmieniach – mimo utraty mocy obowiązującej norm prawnych rekonstruowanych z ich treści.

Trybunał zaznacza również w tym miejscu, że rozstrzygając kwestię zgodności zakwestionowanych przepisów ze wskazanymi przez skarżących wzorcami kontroli, Trybunał orzeka o art. 72 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym do czasu zmian wprowadzonych ustawą nowelizującą z 2001 r. oraz art. 77 § 1 i § 2 pkt 1 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r. Zatem ilekroć mowa będzie o tych przepisach Trybunał ma na myśli odpowiednio przepisy ordynacji podatkowej w brzmieniach obowiązujących do czasu wejścia w życie ustaw nowelizujących z 2001 r. oraz z 2002 r.

1.4. Ostatnią kwestią, którą należało rozważyć w ramach badania dopuszczalności merytorycznego orzekania w niniejszej sprawie, jest to, czy nie mamy w niej do czynienia ze skargą wyłącznie na niewłaściwe stosowanie prawa, co sugeruje w swym piśmie Minister Finansów. Jak wiadomo bowiem, Trybunał Konstytucyjny jest powołany do badania hierarchicznej zgodności norm prawnych, a nie prawidłowości stosowania prawa.

Trybunał Konstytucyjny w toku rozpoznawania sprawy dokonał zatem przeglądu orzecznictwa sądowego wiążącego się z zakwestionowanymi przepisami oraz poglądów

doktryny. Analiza tego orzecznictwa pozwala wskazać na dwie, krańcowo różne, grupy rozstrzygnięć sądów administracyjnych na gruncie zaskarżonych przepisów.

Po pierwsze – wyroki, w których sądy administracyjne orzekały, że odsetki za zwłokę zapłacone wraz z nienależną zaległością podatkową nie podlegają oprocentowaniu, np. wyroki: SN z 14 września 1999 r., sygn. akt III RN 65/99 (OSNP nr 14/2000, poz. 532); NSA z 4 września 1998 r., sygn. akt I SA/Gd 552/97 (Lex nr 34768); NSA z 4 lutego 1997 r., sygn. akt SA/Sz 3155/95 (Lex nr 29738); NSA z 12 sierpnia 1999 r., sygn. akt I SA/Po 2665/98 (Lex nr 42447); NSA z 12 kwietnia 2000 r., sygn. akt III SA 696/99 (Lex nr 43028); NSA z 18 września 2000 r., sygn. akt III SA/Ka 753/99 (Lex nr 44707); NSA z 28 sierpnia 2001 r., sygn. akt SA/Rz 1916/00 (niepubl.); NSA z 14 czerwca 2002 r., sygn. akt III SA 3470/00 („Monitor Podatkowy” nr 11/2003, poz. 50); NSA z 22 sierpnia 2002 r., sygn. akt III SA 427/01, (Lex nr 77555); NSA z 28 lutego 2003 r., sygn. akt III SA 1982/01 („Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” nr 2/2004, poz. 29); NSA z 11 marca 2003 r., sygn. akt III SA 2093/01 („Monitor Podatkowy” nr 12/2003, poz. 36); NSA z 5 czerwca 2003 r., sygn. akt SA/Bk 1484/02 (Lex nr 100094); NSA z 23 grudnia 2003 r., sygn. akt I SA/Ka 2225/01 (Lex nr 90399); NSA z 14 lipca 2004 r., sygn. akt FSK 223/04 (Lex nr 159161); wyroki NSA z 25 września 2007 r., sygn. akt II FSK 1019/06, sygn. akt II FSK 1017/06 (Lex nr 389382) oraz sygn. akt II FSK 1018/06 („Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” nr 4/2008, poz. 49).

Po drugie – rozstrzygnięcia sądów prezentujące przeciwny pogląd, zgodnie z którym odsetki za zwłokę zapłacone wraz z nienależną zaległością podatkową podlegają oprocentowaniu, np. wyroki: NSA z 5 września 1997 r., sygn. akt III SA 557/96 (niepubl.); NSA z 9 kwietnia 1999 r., sygn. akt I SA/Łd 453/97 (Lex nr 38686); SN z 18 kwietnia 2002 r., sygn. akt III RN 29/01 (OSNP nr 2/2003, poz. 27); NSA z 18 czerwca 2002 r., sygn. akt I SA/Wr 393/00 (niepubl.); NSA z 19 grudnia 2002 r., sygn. akt SA/Wr 1813/00 (niepubl.); NSA z 20 grudnia 2002 r., sygn. akt I SA/Łd 1049/01 (niepubl.); NSA z 20 marca 2003 r., sygn. akt III SA 1847/01, (Lex nr 261469), NSA z 4 kwietnia 2003 r., sygn. akt SA/Rz 893/01 (niepubl.), wyrok NSA z 27 maja 2003 r., sygn. akt I SA/Wr 2715/00 (Lex nr 82357), NSA z 18 czerwca 2003 r., sygn. akt I SA/Wr 663/01 (niepubl.); NSA z 16 lipca 2003 r., sygn. akt III SA 3046/01 (niepubl.), NSA z 3 października 2003 r., sygn. akt SA/Wr 1651/01 (niepubl.); NSA z 7 listopada 2003 r., sygn. akt I SA/Wr 1805/01, (niepubl.); WSA z 27 stycznia 2004 r., sygn. akt I SA/Wr 2509/02 (niepubl.) oraz wyrok NSA z 25 października 2005 r., sygn. akt FSK 2305/04 (ONSAiWSA nr 1/2007, poz. 23).

Pogląd zbieżny ze stanowiskiem zajęтым w drugiej grupie orzeczeń przeważa zdecydowanie w doktrynie prawa podatkowego, choć różne są drogi rozumowania prowadzące do tej konkluzji (zob. np. T. Ciszewski, Z. Modzelewski, *Odsetki od zaległości podatkowej a odsetki od nadpłaty*, „Monitor Podatkowy” nr 5/2001, s. 29-30; Z. Huszcz, *Czy nienależnie zapłacone podatki od zaległości podatkowej stanowią nadpłatę?* „Biuletyn ISP” nr 11/1999, s. 16; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Glosa do wyroku NSA z dnia 14 czerwca 2002 r., III SA 3470/2000*, „Monitor Podatkowy” nr 11/2003, s. 50; L. Etel, *Glosa do wyroku SN z dnia 22 kwietnia 2002 r., III RN 20/01*; A. Biegalski, *Glosa do wyroku NSA z 25 października 2005 r., FSK 2305/04*, OSP nr 5/2007, poz. 60, s. 374 i n.; M. Ślifirczyk, *Nadpłata podatku*, Kraków 2005, s. 336). Pogląd przeciwny wyraża M. Kalinowski, *Nadpłata w świetle przepisów ordynacji podatkowej*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci docenta Eligiusza Drgasa. Studia z zakresu Ordynacji podatkowej*, Toruń 1998, s. 80.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, wobec tak wyraźnie zarysowanych rozbieżności w orzecznictwie, uzasadnione jest merytoryczne rozstrzygnięcie w rozpatrywanej sprawie. Należy przy tym przytoczyć wypowiedź Trybunału Konstytucyjnego zawartą w wyroku z 8 maja 2000 r. (sygn. SK 22/99, OTK ZU nr 4/2000, poz. 107), że brak jednolitego stanowiska w orzecznictwie i literaturze, a w szczególności

występowanie rozbieżności interpretacyjnych, wskazuje na niezbędność ustalenia przez Trybunał Konstytucyjny treści badanego przepisu (por. również wyrok TK z 15 grudnia 2008 r., sygn. P 57/07, OTK ZU nr 10/A/2008, poz. 178).

2. Przedmiot zaskarżenia.

Zgodnie z art. 66 ustawy o TK, Trybunał jest związany granicami wniosku, pytania prawnego lub skargi. Interpretując ten przepis, Trybunał wielokrotnie (zob. np. wyroki z: 8 lipca 2002 r., sygn. SK 41/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 51; 6 marca 2007 r., sygn. SK 54/06, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 23; 2 września 2008 r., sygn. K 35/06, OTK ZU nr 7/A/2008, poz. 120) wskazywał, że w europejskiej kulturze prawnej ugruntowała się zasada *falsa demonstratio non nocet*, w myśl której podstawowe znaczenie w tej materii ma istota sprawy, a nie jej oznaczenie (por. także wyrok z 19 marca 2001 r., sygn. K 32/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 50). Zdaniem obecnego składu Trybunału, zasada ta znaleźć musi zastosowanie także w niniejszej sprawie.

W *petitum* wniesionych skarg zakwestionowano konstytucyjność zarówno art. 72 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej, jak i art. 77 § 1 i § 2 pkt 1 tej ustawy. Jednak przytoczona w uzasadnieniach rozpoznawanych skarg konstytucyjnych argumentacja dowodzi, w sposób niebudzący wątpliwości, że skarżący dążyli w istocie do zakwestionowania konstytucyjności art. 72 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej, w jego brzmieniu obowiązującym przed nowelizacją z 2001 r., jako naruszającego – w różnych aspektach, dających się wyodrębnić i określić dzięki przywołanym przepisom niestatuującym samodzielnie żadnych praw podmiotowych – art. 77 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji.

Ustosunkowanie się do zawartych w skargach zarzutów wymaga bowiem odniesienia się (na co trafnie wskazuje Prokurator Generalny) nie tyle do konkretnych unormowań zawartych w zakwestionowanych przepisach, lecz do instytucji zwrotu nadpłaty ukształtowanej przez te przepisy, które, posługując się niewłaściwie sformułowaną definicją nadpłaty, pozbawiły podatników możliwości dochodzenia oprocentowania nienależnie pobranych odsetek od nienależnej zaległości podatkowej. Niewątpliwie tak ujęta istota problemu poddanego rozprawie TK zostanie rozstrzygnięta w przypadku oceny art. 72 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej, definiującego pojęcie nadpłaty. Drugi z zakwestionowanych przepisów art. 77 § 1 i § 2 pkt 1 ordynacji podatkowej należy traktować jako przepis związkowy, ponieważ orzekanie o treściach normatywnych zawartych w tym przepisie w kontekście rozpoznawanej sprawy nie jest konieczne. Skarżący kwestionują ten ostatni przepis tylko w tej części, w jakiej posługuje się on pojęciem nadpłaty w znaczeniu nadanym mu przez art. 72 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej. Ewentualne stwierdzenie niezgodności art. 72 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej z Konstytucją uczyni zbędnym badanie art. 77 § 1 i § 2 pkt 1 ordynacji podatkowej.

Należy zatem stwierdzić, że badanie przez Trybunał Konstytucyjny skarg konstytucyjnych M. Rokickiej oraz G. Rokickiego należy ograniczyć do oceny konstytucyjności art. 72 § 1 pkt 1 w związku z art. 77 § 1 i § 2 pkt 1 ordynacji podatkowej.

3. Istota zarzutu niekonstytucyjności.

Zagadnienie poddane rozprawie Trybunału sprowadza się do oceny konstytucyjności braku unormowań pozwalających na zaliczenie do nadpłaty nienależnie uiszczonych kwot tytułem odsetek za zwłokę. Istota zarzutu niekonstytucyjności zakwestionowanej regulacji sprowadza się bowiem do tego, że definiujący pojęcie nadpłaty art. 72 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej, zaliczał do nadpłaty *expressis verbis* tylko kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku. Nadpłaty nie stanowiły natomiast nienależnie zapłacone odsetki za zwłokę, obliczone od nieistniejącej w rzeczywistości zaległości podatkowej.

O tym, że na gruncie art. 72 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej nienależnie zapłacone odsetki nie były traktowane jako nadpłata, świadczy, zdaniem skarżących, nowelizacja tego przepisu dokonana ustawą z 11 kwietnia 2001 r., która polegała na dodaniu do art. 72 ordynacji podatkowej § 3. Od tego momentu uregulowanie kwestii nadpłaty nie pozostawia wątpliwości, albowiem poza kwotą samego świadczenia nadpłaconego lub nienależnego na równi z nadpłatą traktuje się także część wpłaty, która została zaliczona na poczet odsetek za zwłokę. Gdyby wskazana zmiana przepisów nie zawierała *novum* normatywnego, ten ostatni przepis byłby, zdaniem skarżących, zbędny. Na poparcie trafności tego rozumowania, w skardze wskazano również na sposób sformułowania tego przepisu, który nie uznaje wprost części wpłaty zaliczonej przez organ podatkowy na poczet odsetek za nadpłatę, lecz nakazuje traktować ją „na równi z nadpłatą”.

Tak ujęty przedmiot zaskarżenia wskazuje, w ocenie Trybunału Konstytucyjnego, że – chociaż skarżący nie wskazali tego wprost w *petitum* wniesionych skarg – skargi dotyczą w istocie zarzutu pominięcia legislacyjnego. Skarżący nie kwestionują zatem pozytywnej treści zaskarżonych przepisów ordynacji podatkowej, czyli tego, co w nich zostało unormowane, lecz to, czego w nich nie ujęto. Możliwość orzekania przez Trybunał o tego typu wadliwości regulacji prawnej jest, co do zasady, niekwestionowana (zob. przykładowo wyrok TK z 3 kwietnia 2006 r., sygn. SK 46/05, OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 39). Trybunał podtrzymuje stanowisko, jakie zajmował w wielu wcześniejszych orzeczeniach, że jego rolą „nie jest zastępowanie ustawodawcy w sytuacji, gdy zaniechał on uregulowania jakiegoś zagadnienia, nawet gdy obowiązek tego uregulowania został ustanowiony w Konstytucji. Jednakże w ramach kompetencji do kontrolowania konstytucyjności obowiązującego prawa, Trybunał Konstytucyjny ocenia także brak pewnych elementów normatywnych, których istnienie warunkowałoby konstytucyjność danej regulacji” (postanowienia TK z: 8 września 2004 r., sygn. SK 55/03, OTK ZU nr 8/A/2004, poz. 86 i 9 maja 2000 r., sygn. Ts 84/99, OTK ZU nr 4/B/2002, poz. 244, a także wyroki TK z: 8 września 2005 r., sygn. P 17/04, OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 90 i 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127).

4. Ocena zgodności art. 72 § 1 pkt 1 w związku z art. 77 § 1 i § 2 pkt 1 ordynacji podatkowej z art. 77 ust. 1 Konstytucji.

4.1. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjęto, że regulacja zawarta w art. 77 ust. 1 Konstytucji nie jest jedynie prostym powtórzeniem zasad ukształtowanych w ramach ustawodawstwa zwykłego, ale wprowadza nowe samoistne treści, które muszą być uwzględniane na poziomie regulacji ustawowej. Zasadnicze z tego punktu widzenia znaczenie ma rozstrzygnięcie zawarte w wyroku TK z 4 grudnia 2001 r., sygn. SK 18/00 (OTK ZU nr 8/2001, poz. 256), w którym sprecyzowano przesłanki konstytucyjnego prawa do naprawienia szkody wyrządzonej przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej. Jak wskazuje się w tym wyroku, znaczenie art. 77 ust. 1 Konstytucji polega na tym, że w odniesieniu do niezgodnych z prawem działań organów publicznych ustanawia surowsze przesłanki odpowiedzialności odszkodowawczej w porównaniu z ogólnymi zasadami opartymi na przesłance winy. Zaostrenie to polega przede wszystkim na związaniu odpowiedzialności z obiektywną przesłanką, którą jest niezgodność z prawem zachowania władzy publicznej. Pojęcie „władzy publicznej” obejmuje przy tym wszelkie władze w sensie konstytucyjnym, nazwa „organ” oznacza natomiast instytucję, strukturę organizacyjną, jednostkę władzy, z której działalnością wiąże się wyrządzenie szkody (*tamże*).

Art. 77 ust. 1 Konstytucji nie określa bezpośrednio, w jakich granicach szkoda wyrządzona bezprawnym działaniem organu władzy publicznej podlega naprawieniu. Nie

może być jednak dla oceny treści gwarancji zawartych w art. 77 ust. 1 Konstytucji obojętne to, na co Trybunał wskazywał w szczególności w sprawie o sygn. SK 18/00, że regułą podstawową na gruncie współczesnych systemów prawnych pozostaje – w stosunku do szkody podlegającej kompensacji – zasada pełnego odszkodowania. Ten generalny kierunek rozwiązań przyjmowanych w dziedzinie odpowiedzialności odszkodowawczej musi więc wpływać także na wykładnię art. 77 ust. 1 Konstytucji w części dotyczącej wynagrodzenia szkody. Pojęcie szkody należy rozumieć jako każdy uszczerbek w prawnie chronionych dobrach danego podmiotu, zarówno o charakterze majątkowym, jak i niemajątkowym. Zakres i sposób ustalenia wielkości szkody oraz jej kompensacji określają ogólne reguły prawa cywilnego. Takie założenie nie oznacza jednak, że art. 77 ust. 1 Konstytucji wyklucza wszelkie zróżnicowanie obowiązku odszkodowawczego, łącząc w sposób kategoryczny z każdą postacią odpowiedzialności władzy publicznej obowiązek naprawienia szkody w pełnej wysokości. Jak stwierdził już Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 23 września 2003 r., sygn. K 20/02 (OTK ZU nr 7/A/2003, poz. 76), nie wszystkie sytuacje objęte hipotezą normy konstytucyjnej art. 77 ust. 1 dają podstawę do kreowania konstytucyjnego prawa podmiotowego do odszkodowania w pełni kompensującego szkodę. Zasada pełnego odszkodowania, wyznaczając ogólny kierunek przyjętych na gruncie danej gałęzi prawa rozwiązań, stanowić może punkt odniesienia dla konkretnych, często zróżnicowanych, regulacji normatywnych. Różnice w zakresie obowiązku odszkodowawczego mogą być uzasadnione, o ile jednocześnie jest respektowany system zasad i wartości konstytucyjnych. Funkcje kompensacyjne są realizowane przez różnorodne mechanizmy odpowiedzialności odszkodowawczej, dla której zasada pełnego odszkodowania pozostaje zasadą kierunkową. Nawet na gruncie prawa cywilnego dopuszczalne są zróżnicowane mechanizmy miarkowania odszkodowania, w szczególności w związku z rodzajem szkody, przyczynieniem się poszkodowanego do powstania szkody lub zasadami słuszności.

Samo ograniczenie zakresu kompensacji w danej ustawie nie zawsze uzasadnia wniosek co do niekonstytucyjności analizowanego przepisu. Jeśli jednak takie ograniczenie nie znajduje podstaw w innych wartościach i zasadach konstytucyjnych, to wniosek o naruszeniu art. 77 ust. 1 Konstytucji należy uznać za uzasadniony (tak w wyrokach TK w sprawach o sygn. K 23/00, SK 18/00, K 20/02 oraz wyrokach z: 20 stycznia 2004 r., sygn. SK 26/03, OTK ZU nr 1/A/2004, poz. 3 i 3 marca 2004 r., sygn. K 29/03, OTK ZU nr 3/A/2004, poz. 17).

4.2. Pojęcie szkody na gruncie art. 77 ust. 1 Konstytucji, jak już wskazano, obejmuje nie tylko doznaną stratę rzeczywistą (*damnum emergens*), ale również utracone przez podatnika korzyści (*lucrum cessans*) – (por. wyrok TK w sprawie o sygn. K 20/02 oraz M. Haczkowska, *Odpowiedzialność odszkodowawcza państwa według Konstytucji RP*, Warszawa 2007, s. 100). Takie rozumienie art. 77 ust. 1 Konstytucji koresponduje niewątpliwie z utrwalonym w doktrynie prawa poglądem, że spośród funkcji odpowiedzialności odszkodowawczej główną i najdonioślejszą jest funkcja kompensacyjna, zwana także wyrównawczą lub naprawczą (por. szerzej na ten temat m.in. A. Szpunar, *Uwagi o funkcjach odpowiedzialności odszkodowawczej*, „Państwo i Prawo” z. 1/2003, s. 17 i n. oraz J. Kuźmicka-Sulikowska, *Funkcje cywilnej odpowiedzialności odszkodowawczej*, „Przegląd Sądowy” nr 9/2008, s. 12 i nast.). Jej istotą jest wyrównanie uszczerbku doznanego w dobrach prawnie chronionych i przywrócenie dzięki temu poprzedniego stanu tych dóbr (w odniesieniu do szkody majątkowej będzie to miało postać restytucji naturalnej lub pieniężnej), aczkolwiek – zdaniem niektórych – obejmuje także zadośćuczynienie za wyrządzoną krzywdę (szkodę niemajątkową). Prawidłową

kompensację powinny cechować przede wszystkim: pełność (odpowiedniość), pewność (gwarancja jej otrzymania) oraz szybkość (bezzwłoczność).

4.3. Merytoryczna ocena podniesionych przez skarżących zarzutów wymaga przede wszystkim ustalenia istoty oraz funkcji instytucji nadpłaty.

Zgodnie z definiującym pojęcie nadpłaty art. 72 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej: za nadpłatę uważa się kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku. Jest to przepis o charakterze materialnoprawnym. Brzmienie tego przepisu wyraźnie wskazuje, że odnosi się on do pojęcia podatek, a tym samym definicja podatku jest elementem koniecznym do dokonania wykładni pojęcia nadpłaty. Definicja ta zawarta jest w art. 6 ordynacji podatkowej, zgodnie z którym podatkiem jest „publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej”. W doktrynie prawa podatkowego uznaje się, że nadpłata jest nienależnym świadczeniem publicznoprawnym spełnionym w związku z realizacją zobowiązaniowego stosunku prawnego (zob. np. A. Huchla, [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa ordynacja podatkowa. Komentarz* 2000, Wrocław 2000, s. 232-233; S. Babiarz, i in., *op.cit.*, s. 277; L. Ciesielski, *Nadpłata podatku pobranego przez płatnika*, „Radca Prawny” nr 1/2006, s. 74-75; P. Pogonowski, *Charakter prawny nadpłaty podatku*, „Przegląd Legislacyjny” nr 39/2004, s. 75 i n.; J. Zubrzycki, [w:] B. Adamik, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa, Komentarz* 2009, Wrocław 2009, s. 375). W ujęciu tym mieszczą się wszystkie sytuacje dotyczące podatnika świadczącego na rzecz organu podatkowego bez podstawy prawnej. Chodzi tu zarówno o wpłatę w sytuacji, gdy zobowiązanie podatkowe nie istnieje, jak też o wpłatę przewyższającą kwotę istniejącego zobowiązania. Świadczenie jest nadpłacone, gdy podatnik jest zobowiązany do świadczenia z tytułu określonego podatku, lecz kwota faktycznie uiszczona jest wyższa od kwoty należnej. Ze świadczeniem nienależnym mamy do czynienia wtedy, gdy podatnik dokonuje wpłaty określonej kwoty pieniężnej, mimo że nie jest do tego zobowiązany, zarówno w momencie wpłaty, jak i na skutek zdarzeń, które zaszły po jej dokonaniu (por. M. Kalinowski, *op.cit.*, s. 271; zob. również wyroki NSA z: 27 października 1995 r., sygn. akt III SA 461/95, niepubl.; 23 maja 1995 r., sygn. akt SA/Sz 347/95, niepubl.; 11 grudnia 1998 r., sygn. akt I SA/Lu 1255/97).

Istnienie nadpłaty podatku jest uwarunkowane ziszczeniem się dwóch przesłanek będących elementami konstytutywnymi tej instytucji. Po pierwsze, skoro nadpłatą jest kwota nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku, to nadpłata może powstać jedynie w przypadku uprzedniej zapłaty podatku, która jest traktowana jako działanie w celu doprowadzenia do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Drugim elementem konstytutywnym nadpłaty jest należność zapłaconego podatku, która stanowi element oceny prawnej przesunięcia majątkowego, jakie nastąpiło w związku z zapłatą podatku. Przesłanka oceny prawnej przesunięcia majątkowego zawiera się w definicji nadpłaty w sformułowaniach: nadpłacony i nienależnie zapłacony podatek. Istotą tej przesłanki jest zatem stojące za przesunięciem majątkowym uzasadnienie prawne, które pozwala na stwierdzenie, czy świadczenie w postaci zapłaty stanowiło realizację długu podatkowego. Brak długu podatkowego lub jego istnienie w wysokości niższej niż przyjęta przez dokonującego zapłatę powoduje, że przestaje istnieć uzasadnienie prawne stojące za przesunięciem majątkowym, a tym samym dochodzi do powstania nadpłaty.

Zgodnie z wyrażonym w doktrynie poglądem, nadpłata, w sensie ekonomicznym, wynika z porównania, dokonanej przez podatnika, wpłaty z tytułu podatku z wysokością wpłaty wynikającej z obowiązku podatkowego.

Prawny mechanizm powstania nadpłaty wskazuje, że może ona być wynikiem: 1) samowymiaru przewyższającego wysokość należnego zobowiązania podatkowego i

dokonania zgodnej z nim wpłaty, 2) dokonania wpłaty przewyższającej prawidłowy samowymiar, 3) wadliwego wymiaru decyzyjnego, 4) dokonania wpłaty przewyższającej obowiązek wynikający z decyzji albo 5) dokonania wpłaty podatku na podstawie przepisu, który został następnie uznany przez Trybunał Konstytucyjny za nietworzący obowiązek podatkowego (zob. H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 489).

Jeżeli chodzi o prawny charakter nadpłaty, to przeważa stanowisko, że nadpłata jest kategorią prawa podatkowego, której zasady, tryb powstawania i zwrotu zostały uregulowane w ordynacji podatkowej i w związku z tym zwrot nadpłaty następuje w trybie określonym w przepisach tej ordynacji (zob. S. Babiarz, i in., *op.cit.*, s. 276-277; L. Ciesielski, *op.cit.*, s. 74-75). Wątpliwości co do charakteru prawnego nadpłaty wzbudziła co prawda uchwała Sądu Najwyższego z 21 marca 1996 r., w której sąd ten stwierdził, że nadpłaty nie można traktować jako zobowiązań podatkowego, lecz stanowi ona nienależne świadczenie majątkowe o charakterze cywilnoprawnym, do którego spełnienia podatnik nie był zobowiązany (zob. wyrok SN z 21 marca 1996 r., sygn. akt III AZP 39/95, OSNP nr 19/1996, poz. 280, tak też M. Kalinowski, *op.cit.*, s. 76-77). Przytoczone stanowisko nie znalazło jednak szerszego poparcia ani w późniejszym orzecznictwie sądowym, ani w piśmiennictwie prawniczym (por. np. wyrok SN z 11 lipca 2005 r., sygn. akt V CK 229/05, Lex nr 156442; P. Pogonowski, *op.cit.*, s. 75; H. Dzwonkowski, *op.cit.*, s. 495-497).

Jednocześnie w doktrynie prawa podatkowego wskazuje się, że między nadpłatą a cywilnym świadczeniem nienależnym zachodzi podobieństwo konstrukcyjne, które pozwala uznać, że w obydwu przypadkach mamy do czynienia z wierzytelnościami (zob. H. Dzwonkowski, *op.cit.*, s. 495).

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00 (OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13), stwierdził, że konstrukcja nadpłaty przyjęta w art. 72 § 1 ordynacji podatkowej nawiązuje dość wyraźnie do instytucji nienależnego świadczenia. Zawiera bowiem elementy zbliżone do istoty nienależnego świadczenia, określonego w art. 405-410 kodeksu cywilnego.

Z uwagi na wskazanie w skargach jako wzorca kontroli art. 77 ust. 1 Konstytucji, należy szczególną uwagę zwrócić na *ratio legis* instytucji nadpłaty. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazuje się, że podstawowym celem zwrotu nadpłaty jest przywrócenie równowagi, przez powrót tego, co z majątku świadczącego bez podstawy prawnej wyszło lub do niego nie weszło. Instytucja nadpłaty ma doprowadzić do stanu zgodnego z prawem materialnym i obciążenia podatnika tylko w granicach określonych prawem. Konsekwencją zaistnienia nadpłaty jest roszczenie podatnika o jej zwrot. W ten sposób instytucja nadpłaty podatkowej nawiązuje niewątpliwie do fundamentalnej zasady słuszności, która nakazuje, by świadczenie pobrane bez podstawy prawnej zostało zwrócone (por. np. wyroki TK z: 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00 oraz z 10 marca 2009 r., sygn. P 80/08). Wskazany aspekt nadpłaty pozwala stwierdzić, że instytucji tej niewątpliwie przypisać można funkcję restytucyjną – ma ona bowiem na celu przywrócenie stanu zgodności z prawem przez zwrot podatnikowi nienależnie zapłaconego przez niego świadczenia podatkowego na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

Jednakże z punktu widzenia podatnika, który zrealizował nienależne świadczenie podatkowe, doniosłe znaczenie ma również – występująca obok funkcji restytucyjnej – funkcja odszkodowawcza (kompensacyjna) nadpłaty. W tym znaczeniu nadpłata służy naprawieniu szkody, jaką podatnik poniósł na skutek pozbawienia go środków finansowych w związku z obowiązkiem zapłaty nienależnego podatku (por. wyrok NSA z 20 stycznia 1994 r., sygn. akt SA/Po 2859/93). Realizacji tej drugiej funkcji służy oprocentowanie nadpłaty, które zgodnie z art. 77 § 1 ordynacji podatkowej, ma być równe wysokości odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych (obecnie art. 78 § 1

ordynacji podatkowej). Ustawodawca przyjął przy tym założenie, że uzyskanie oprocentowania nadpłaty nie jest uwarunkowane udowodnieniem winy wierzyciela podatkowego lub szkody poniesionej przez dłużnika podatkowego (por. np. postanowienie NSA z 9 marca 1996 r., sygn. akt SA/Ka 26661/94, Lex nr 26642), z zastrzeżeniem, że prawo do oprocentowania nadpłaty przysługuje zawsze, gdy nadpłata jest związana z uchYLENIEM, zmianą lub stwierdzeniem nieważności decyzji wymienionych w art. 78 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej, a zatem zawsze wtedy, gdy przyczyną powstania nadpłaty jest rozstrzygnięcie organów podatkowych. Odsetki naliczane są od dnia dokonania wpłaty na podstawie nieobowiązującej lub zmienionej decyzji (por. art. 77 § 3 pkt 1 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r.). Obowiązek zapłaty odsetek nie jest też uzależniony od zgłoszenia przez uprawnionego żądania ich zapłaty, lecz powstaje *ex lege* (z mocy art. 77 § 1 ordynacji podatkowej), w związku z zaistnieniem okoliczności przewidzianych w przepisach, a przesłanki jego wystąpienia nie stanowi oświadczenie dłużnika podatkowego w tej sprawie (por. M. Ślifirczyk, *op.cit.*, s. 345; M. Kalinowski, *op.cit.*, s. 294). W istocie więc, celem oprocentowania nadpłaty *ex lege* jest zapewnienie pewności kompensacji.

Analiza zgodności art. 72 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej z art. 77 ust. 1 Konstytucji wymaga również przypomnienia, że nadpłata najczęściej powstaje w sytuacji, gdy organ podatkowy uznał za niezgodne z prawem samoobliczenie podatku dokonane przez podatnika, i w związku z tym, w drodze decyzji, ustala właściwą, jego zdaniem, wysokość zobowiązania podatkowego, a następnie ta decyzja zostaje w toku instancji bądź w drodze orzeczenia sądu administracyjnego uchylona bądź zmieniona, w taki sposób, iż zobowiązanie podatkowe zostanie ostatecznie ustalone w niższej wysokości niż wynikająca z tej decyzji. Moment wydania decyzji przez organ podatkowy zazwyczaj jest znacznie odsunięty w czasie od terminu płatności podatku ustalonego w ustawie, ponieważ postępowanie kontrolne dotyczące prawidłowości zeznań podatkowych może być prowadzone do czasu ich przedawnienia i niekiedy zostaje ona wydana po kilku latach od upływu terminu płatności podatku. W takiej sytuacji, jeżeli organ podatkowy uzna, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej określił wysokość zobowiązania podatkowego w sposób nieprawidłowy, i w drodze decyzji określi zobowiązanie podatkowe w wyższej wysokości, mamy do czynienia z zaległością podatkową. Zgodnie bowiem z art. 51 § 1 ordynacji podatkowej, zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie. Istnienie zaległości podatkowej automatycznie powoduje naliczanie odsetek za zwłokę, gdyż – w myśli art. 53 § 1 ordynacji podatkowej – od zaległości podatkowej są naliczane odsetki za zwłokę. Na podstawie art. 53 § 4 ordynacji podatkowej, w sytuacjach wymienionych w art. 21 § 3 i 4 ordynacji podatkowej, odsetki za zwłokę nalicza organ podatkowy, określając ich wysokość na dzień wydania decyzji określającej wysokość zaległości podatkowej.

Należy przy tym podkreślić, że z mocy art. 224 § 1 ordynacji podatkowej decyzja organu podatkowego pierwszej instancji jest natychmiast wykonalna i, chociaż nie jest ostateczna, stanowi tytuł egzekucyjny, który może być podstawą do wszczęcia postępowania egzekucyjnego. Wniesienie odwołania nie wstrzymuje wykonania decyzji, co znaczy, że podatnik ma obowiązek zapłacić podatek, wraz z ewentualnymi odsetkami, natychmiast po doręczeniu mu decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Jeśli podatnik zapłaci – zgodnie z treścią decyzji – podatek lub podatek wraz z naliczonymi odsetkami, a następnie w wyniku uchylecia lub zmiany decyzji okaże się, że zobowiązanie podatkowe w rzeczywistości nie istniało bądź istniało w mniejszej wysokości, powstaje (czy raczej „ujawnia się”) nadpłata, a w związku z tym powstaje prawo podatnika do zwrotu nadpłaty.

Jeśli decyzja podatkowa została wydana – co jest regułą – po upływie terminu

płatności podatku i w związku z tym zobowiązywała także do zapłaty odsetek od rzekomej zaległości, podatnik otrzyma oprócz zwrotu nadpłaconej kwoty także odsetki od tej części, która odpowiadała nadpłaconemu – *sensu stricto* – podatkowi, natomiast od pozostałej części, zaliczonej przez organ podatkowy na poczet odsetek od rzekomej zaległości podatkowej, odsetki, zgodnie z art. 72 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej, mu się nie należą.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, skoro oprocentowanie nadpłaty – w słusznym założeniu ustawodawcy – ma niwelować negatywne skutki ekonomiczne związane z brakiem możliwości dysponowania przez podatnika nienależnie wpłaconymi kwotami, zasadne jest, by oprocentowanie – pełniące funkcję odszkodowawczą – obejmowało zarówno należność główną, jak i naliczone od niej odsetki za zwłokę, z których wierzyciel podatkowy w sposób nieuprawniony korzystał. Oprocentowanie nadpłaty podatku stanowi niewątpliwie naprawienie szkody w zakresie utraconych korzyści (*lucrum cessans*). Utrata korzyści związana jest w tym przypadku bezpośrednio z pozbawieniem podatnika możliwości korzystania ze środków pieniężnych, które musiały zostać przez niego wpłacone na poczet zarówno nienależnego podatku, jak i odsetek. Gdyby nie obowiązek zapłaty, który ostatecznie okazał się nieistniejący, podatnik mógłby dowolnie dysponować tą kwotą i otrzymywać z tego tytułu przychód.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, za zasadny należy uznać pogląd, prezentowany w doktrynie prawa podatkowego oraz niektórych orzeczeniach sądowych, że kwota wpłacona przez podatnika i zarachowana przez organ podatkowy z podziałem na należność główną oraz odsetki za zwłokę, po uchyleniu decyzji stwierdzającej istnienie zaległości podatkowej, staje się jednorazową nadpłatą w rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej i podlega zwrotowi wraz z oprocentowaniem (por. np. wyrok NSA z 25 października 2005 r., sygn. akt FSK 2305/04). Trybunał Konstytucyjny przychylił się do tezy, że odsetki są następstwem zaległości podatkowej i dopóki ona istnieje, dopóty istnieją również odsetki od niej. Zmienia się to radykalnie, gdy okaże się, że decyzja określająca wysokość zaległości podatkowej zostaje uchylona w toku postępowania odwoławczego lub na mocy orzeczenia NSA. Po uchyleniu decyzji nie występuje już ani kwota zaległości podatkowej, ani kwota odsetek (por. L. Etel, *Glosa do wyroku NSA – Ośrodek Zamiejscowy w Szczecinie z 29 czerwca 2000 r., SA/Sz 411/99*, OSP nr 5/2001, poz. 81, s. 275, podobnie również Z. Huszcz, *op.cit.*, s. 16; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *op.cit.*, s. 52-53).

Odsetki – oprócz zaległości podatkowej – stanowią element określający wysokość jednego długu podatkowego (por. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2009, s. 164-165; M. Ślificzyk, *op.cit.*, s. 336). Uiszczenie tego długu polega na zapłacie podatku, a przewidziane w art. 55 § 2 i art. 64 § 4 ordynacji podatkowej „zaliczenie” wpłaty podatku na poczet odsetek i zaległości podatkowej należy traktować wyłącznie jako czynność umożliwiającą określenie wysokości pozostałej do zapłaty kwoty zaległości i odsetek. Jeśli zatem zapłata jest prawnie nieuzasadniona, dotyczy to w równej mierze zaległości podatkowej, jak i odsetek. Odsetki od nienależnie pobranej od podatnika – podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą – kwoty podatku pełnią funkcję odszkodowania za bezprawne wyłączenie tej kwoty z obrotu. Nie ma przy tym znaczenia, czy nienależnie pobrana kwota została przez organ podatkowy zaliczona na poczet głównej należności podatkowej, czy na poczet – jak się później okazało – nienależnych odsetek. Pozbawienie podatnika odsetek od kwoty, która została zaliczona na poczet odsetek od nieistniejącej zaległości podatkowej, jest równoznaczne z pozbawieniem go prawa do części odszkodowania za szkodę powstałą wskutek niezgodnej z prawem decyzji organu władzy publicznej, jakim jest organ podatkowy.

W świetle przedstawionych rozważań Trybunał Konstytucyjny uznaje, że art. 72 § 1 pkt 1 w związku z art. 77 § 1 i § 2 pkt 1 ordynacji podatkowej, w zakresie, w jakim przez

uznanie za nadpłatę kwoty nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku, z pominięciem kwoty nienależnie zapłaconych odsetek za zwłokę, pozbawia podatnika oprocentowania od kwoty wpłaconej na poczet odsetek za zwłokę od nienależnej zaległości podatkowej, uiszczonej na podstawie niezgodnej z prawem decyzji podatkowej, jest niezgodny z art. 77 ust. 1 Konstytucji.

Na marginesie rozważań Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że waga analizowanego w rozpoznawanej sprawie problemu została dostrzeżona przez Radę Ministrów, która zainicjowała proces ustawodawczy mający na celu m.in. znówelizowanie brzmienia art. 72 ordynacji podatkowej. W wyniku uchwalenia wspomnianej już ustawy nowelizującej z 2001 r. do art. 72 ordynacji podatkowej dodano § 3. Nowy przepis, który zaczął obowiązywać od 5 czerwca 2001 r., stanowił, że jeżeli wpłata dotyczyła zaległości podatkowej, na równi z nadpłatą traktuje się także część wpłaty, która została zaliczona na poczet odsetek za zwłokę. W uzasadnieniu do projektu nowelizacji ustawy wprowadzającej wspomnianą regulację stwierdzono, że „(...) niezbędne jest jednoznaczne rozstrzygnięcie wątpliwości w przedmiocie uznania za część nadpłaty (podlegającą oprocentowaniu) również odsetek za zwłokę zapłaconych wraz z nienależną zaległością podatkową. Odsetki za zwłokę dzielą byt prawny zaległości podatkowej, jeżeli zatem ta okazuje się być nienależną, to logiczną konsekwencją jest również uznanie za nadpłaconą tą część wpłaty, którą organ podatkowy obligatoryjnie zarachował w momencie dokonywania wpłaty na poczet odsetek za zwłokę (...)” (druk sejmowy nr 2220, III kadencja Sejmu). Ustawodawca nie uznał zatem wprost niezasadnie uiszczonych odsetek od zaległości podatkowych za nadpłatę, lecz przyjął, że odsetki te traktuje się „na równi” z nadpłatą.

5. Ocena zgodności art. 72 § 1 pkt 1 w związku z art. 77 § 1 i § 2 pkt 1 ordynacji podatkowej z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

5.1. Zarzut naruszenia prawa własności skarżący oparł na założeniu, że wierzytelność dotycząca oprocentowania kwoty zaliczonej na poczet odsetek za zwłokę jest jednym z praw majątkowych, o których mowa w art. 64 ust. 1 Konstytucji. Prawo to powinno zatem podlegać ochronie prawnej gwarantowanej w tym przepisie.

Powołanie art. 64 ust. 1 Konstytucji jako wzorca kontroli konstytucyjności regulacji z dziedziny prawa podatkowego wymaga przypomnienia utrwalonego już w tym zakresie stanowiska Trybunału Konstytucyjnego. Obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych i innych danin publicznych kształtuje ramy konstytucyjnego pojmowania własności (zob. wyrok z 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151 i powołane tam orzecznictwo). W wyroku z 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, Trybunał stwierdził, że „skutki nałożenia na określoną grupę podmiotów określonej daniny publicznej lub wprowadzenia ulgi (zwolnienia podatkowego) nie mogą być (...) oceniane w kategoriach wpływu na stan majątkowy podatników” (OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156). Przepisy dotyczące podatków i danin publicznych mają bowiem swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną. Wynika to przede wszystkim z art. 84 Konstytucji, który statuuje powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych i niejako zwalnia ustawodawcę z obowiązku usprawiedliwiania wprowadzenia daniny publicznej.

Pobieranie danin i opłat o charakterze publicznym nie może być więc uznane za ingerencję w sferę prawa własności (chyba że stanowi ono ukrytą formę konfiskaty mienia). Jak zauważył Trybunał w wyroku z 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, przyjęcie tezy, że każde ograniczenie majątkowe, w tym nałożenie np. podatku czy innej daniny, jest ograniczeniem prawa własności – prowadziłoby do wniosku, że każda zmiana niekorzystna w sytuacji majątkowej obywatela jest takim ograniczeniem. To spowodowałoby zatarcie się granicy pomiędzy tym, co jest ciężarem wynikającym z

obowiązków, a co ograniczeniem własności podlegającym kontroli z punktu widzenia art. 64 Konstytucji (zob. OTK ZU nr 6/2001, poz. 166).

W rozpoznawanej sprawie nie mamy jednak do czynienia z zarzutem ingerencji polegającej na nałożeniu podatku, ale z zarzutem ingerencji w prawa majątkowe przysługujące podatnikowi, który – ogólnie rzecz ujmując – już zrealizował obowiązek podatkowy, w wyniku czego powstała nadpłata.

Dopuszczalność stosowania art. 64 Konstytucji jako wzorca kontroli w sprawach dotyczących zwrotu nadpłaty podatku potwierdzona została m.in. w wyrokach TK z 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04 (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110) oraz z 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06 (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105). W wyroku z 10 marca 2009 r., sygn. P 80/08 (OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 26), Trybunał uznał, że w kontekście prawa do zwrotu nadpłaconego VAT nie można mówić co prawda o własności – przynajmniej w ścisłym rozumieniu tego terminu – ale o wierzytelności bądź o maksymalnie ukształtowanej ekspektatywie wierzytelności dotyczącej zwrotu nadpłaconego VAT, z tych względów prawo to korzysta z ochrony prawnej gwarantowanej „innym niż własność prawom majątkowym” w art. 64 ust. 1 Konstytucji.

5.2. Analizując zgodność zakwestionowanego przepisu z art. 64 ust. 1 Konstytucji, należy raz jeszcze przypomnieć, że w razie nadpłaty mamy do czynienia z uiszczonym bez podstawy prawnej (a więc nienależnym) przymusowym i nieodpłatnym świadczeniem publicznoprawnym. Podatnicy ponoszą zatem ciężar ekonomiczny polegający na zapłacie nieistniejącego zobowiązania podatkowego. Fakt poniesienia szkody w związku z pozbawieniem podatnika możliwości dysponowania środkami pieniężnymi nie budzi wątpliwości. Stąd też ustawodawca wprowadził zasadę oprocentowania nadpłaty, którą podatnik uzyskuje bez względu na wysokość poniesionej szkody. Jednak podatnik, otrzymując oprocentowanie nadpłaty uzyskuje je bez względu na wysokość poniesionej szkody.

Z punktu widzenia omawianego wzorca ograniczenie definicji nadpłaty jedynie do nienależnie uiszczonej kwoty odpowiadającej kwocie podatku nie znajduje uzasadnienia. Zawężenie to powoduje, że podatnikowi przysługuje wierzytelność za zapłatę oprocentowania od kwoty nadpłaty, natomiast zostaje pozbawiony takiej wierzytelności o oprocentowanie kwot zaliczonych na poczet nienależnych odsetek za zwłokę. Nie ulega jednak wątpliwości, że obie wskazane wierzytelności powinny podlegać takiej samej ochronie prawnej, gdyż obie te wartości realizują ten sam interes ekonomiczny; stają się takimi samymi prawami majątkowymi, z którymi powinna być związana identyczna wierzytelność o zapłatę kwoty pieniężnej, jako oprocentowania nadpłaty. Od momentu uchylenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego traci znaczenie podział na zaległość podatkową oraz odsetki za zwłokę, na plan pierwszy wysuwa się bowiem ich nienależne uiszczenie, a nie uzasadnienie prawne, jakie stało za nimi w momencie ich uiszczenia, skoro podstawa prawna świadczenia przestała istnieć (por. uwagi zawarte w cz. II pkt 4 uzasadnienia).

Istotne jest także w sprawach nadpłaty (w szczególności w odniesieniu do rozpatrywanych skarg), że stopa odsetek w latach dziewięćdziesiątych była określana na bardzo wysokim poziomie w związku z wysoką inflacją. Kwota odsetek za zwłokę w tym czasie przekraczała znacznie należność główną. W sensie ekonomicznym kwota odsetek za zwłokę stanowiła ciężar równy kwocie podatku lub wyższy od niego.

Względy te przemawiają za uznaniem, że podatnikom, którzy uiścili nienależne świadczenie, wskutek którego powstała nadpłata, powinno przysługiwać prawo do wystąpienia z roszczeniem o zwrot oprocentowania obliczonego nie tylko od kwoty nadpłaty podatku, lecz również kwoty odsetek. Każde pozbawione uzasadnienia prawnego

przesunięcie majątkowe uznane za nadpłatę, jest nią również w zakresie, w jakim dotyczy bezpodstawnie naliczonych odsetek za zwłokę. Skoro bowiem przepisy prawa podatkowego gwarantują podmiotowi uprawnionemu (państwu) oprocentowanie należności, której nie otrzymał z winy podmiotu zobowiązanego (nieuiszczenie w terminie przez podatnika zobowiązania podatkowego), to nie do zaakceptowania jest sytuacja, w której podatnik jest pozbawiony analogicznego uprawnienia w momencie, w którym został pozbawiony możliwości dysponowania swoimi środkami wskutek spełnienia nieistniejącego obowiązku, który został błędnie określony w decyzji organu podatkowego. Jak już wcześniej wykazano, z punktu widzenia podatnika, jest okolicznością pozbawioną znaczenia, czy płaci podatek czy też odsetki, skoro całą kwotę wpłacił nienależnie, bo na podstawie wadliwych decyzji. W takiej sytuacji podatnik ma prawo oczekiwać, że ustawodawca winien tak ukształtować instytucję zwrotu nadpłaty, by oprocentowanie obejmowało również kwotę dotyczącą nienależnie uiszczonych odsetek za zwłokę. Tymczasem ustawodawca przewidział możliwość uzyskania oprocentowania z tytułu nienależnie pobranego podatku tylko dla należności odpowiadającej rzekomemu podatkowi. Przyjęcie takiego założenia spowodowało, że na gruncie zakwestionowanego przepisu, podatnik nie miał podstaw do wystąpienia o zwrot wierzytelności o oprocentowanie kwoty wpłaconej tytułem odsetek za zwłokę.

Jakkolwiek zarówno doktryna prawa, jak i orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego dość szeroko ujmują swobodę ustawodawcy w sferze prawa daninowego, to nie ulega wątpliwości, że granicą tej swobody jest m.in. konieczność respektowania konstytucyjnych reguł ochrony praw majątkowych podatników, a zdecydowanie wykraczają poza jej zakres rozwiązania sankcjonujące nienależne pobranie podatków lub innych danin publicznych, bądź też równoznaczne z nimi w skutkach – pominięcia legislacyjne, uniemożliwiające odzyskanie takich nienależnych podatków lub innych danin. Swoboda ustawodawcy w zakresie prawa daninowego nie rozciąga się bowiem na sytuacje, w których danina publiczna została pobrana niesłusznie.

W orzecznictwie TK można uznać za utrwalony pogląd, że z nakazu ochrony własności oraz innych praw majątkowych statuowanego w art. 64 ust. 1 wynikają określone obowiązki dla ustawodawcy zwykłego: obowiązek pozytywny – stanowienia przepisów i procedur udzielających ochrony prawnej prawom majątkowym oraz obowiązek negatywny – powstrzymywania się od regulacji, które owe prawa mogłyby pozbawiać ochrony prawnej lub też ochronę tę ograniczać. Ochrona zapewniana majątkowym prawom podmiotowym musi być ponadto realna. Punktem odniesienia (kryterium weryfikacji tej cechy) musi być skuteczność realizacji określonego prawa podmiotowego w konkretnym otoczeniu systemowym, w którym ono funkcjonuje (zob. m.in. wyroki TK z: 13 kwietnia 1999 r., sygn. K 36/98, OTK ZU nr 3/1999, poz. 40; 25 lutego 1999 r., sygn. K 23/98, OTK ZU nr 2/1999, poz. 25; 12 stycznia 2000 r., sygn. P 11/98, OTK ZU nr 1/2000, poz. 3; 19 grudnia 2002 r., sygn. K 33/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 97, oraz 20 stycznia 2004 r., sygn. SK 26/03, OTK ZU nr 1/A/2004, poz. 3).

Nie ulega wątpliwości, że i w tym przypadku negatywny wynik testu konstytucyjności zakwestionowanego przepisu jest bezsporny. Dokonane przez Trybunał ustalenia wskazują, że ustawodawca, ograniczając pojęcie nadpłaty jedynie do kwoty podatku, pomijając w niej kwoty zarachowane przez organ podatkowy na poczet odsetek za zwłokę, uniemożliwił *de facto* podatnikowi realizację wierzytelności o zapłatę kwoty oprocentowania odsetek od rzekomych zaległości, pozbawiając ją ochrony prawnej. Ponieważ wierzytelność dotycząca zwrotu nadpłaty podatku nie wynika ze stosunku cywilnoprawnego, nie może być dochodzona na drodze sądowej w postępowaniu cywilnym (por. np. wyroki NSA z: 12 września 1996 r., sygn. akt SK/Ka 1423/95 oraz 9 grudnia 1997 r., sygn. akt I SA/Po 641/97, niepubl. oraz wyrok TK w sprawie o sygn. P 80/08).

Konkludując, Trybunał Konstytucyjny uznaje, że art. 72 § 1 pkt 1 w związku z art. 77 § 1 i § 2 pkt 1 ordynacji podatkowej, w zakresie, w jakim nie zaliczał do nadpłaty nienależnie uiszczonych kwot odsetek za zwłokę, wpłaconych na podstawie niezgodnej z prawem decyzji organu podatkowego, a tym samym uniemożliwił ich oprocentowanie, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

6. Ocena zgodności art. 72 § 1 pkt 1 w związku z art. 77 § 1 i § 2 pkt 1 ordynacji podatkowej z art. 77 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

W ocenie skarżących, ustawodawca, ograniczając korzystanie z praw zagwarantowanych w art. 77 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 Konstytucji, naruszył zasady dokonywania ograniczeń wolności i praw konstytucyjnych określone w art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Rozpatrując ten zarzut, Trybunał przypomina, że istotą unormowania zawartego w art. 31 ust. 3 Konstytucji jest określenie przesłanek, których spełnienie jest konieczne do wprowadzenia ograniczeń konstytucyjnych praw i wolności. Wskazany wzorzec kontroli ustanawia, jako zasadę ogólną, wyłącznie ustawową podstawę ograniczania lub pozbawiania praw i wolności, formułując jednocześnie zastrzeżenie, że ograniczenie takie może nastąpić tylko wtedy, gdy jest to konieczne w demokratycznym państwie prawnym, dla zapewnienia bezpieczeństwa państwa lub porządku publicznego, ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Wskazane postanowienie formułuje nadto w zdaniu drugim zastrzeżenie, iż ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw. Trybunał Konstytucyjny zwracał wielokrotnie uwagę, że wszelkie ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw muszą uwzględniać treść art. 31 ust. 3 Konstytucji (por. wyrok z: 12 stycznia 2000 r., sygn. P 11/98, OTK ZU nr 1/2001; 29 czerwca 2001 r., sygn. K 23/00, OTK ZU nr 5/2001, poz. 124; 7 października 2008 r., sygn. P 30/07, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 135). Zakres unormowania art. 31 ust. 3 ma bowiem charakter uniwersalny, bo dotyczy wszystkich konstytucyjnych wolności i praw.

Związek ustawowego ograniczenia konstytucyjnych wolności i praw jednostki z ochroną jednej z wartości wyliczonych w art. 31 ust. 3 Konstytucji jest koniecznym warunkiem uznania dopuszczalności jego ustanowienia. Zakres owego ograniczenia – w myśl art. 31 ust. 3 zdania pierwszego Konstytucji – musi czynić zadość zasadzie proporcjonalności, która daje wyraz przekonaniu, że stopień intensywności ingerencji w sytuację prawną jednostki musi znajdować uzasadnienie w randze chronionego w ten sposób interesu publicznego. Innymi słowy, ograniczenie praw jednostki musi być odpowiednie do celu, któremu służy, oraz racjonalne. Dla ustalenia, czy w danym przypadku nie zachodzi nadmierność ingerencji, konieczne jest udzielenie odpowiedzi na trzy pytania: czy wprowadzona regulacja ustawodawcza jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków; czy regulacja to jest niezbędna dla ochrony danej wartości konstytucyjnej; czy efekty wprowadzonej regulacji pozostają w odpowiedniej proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela – proporcjonalność *sensu stricto* (zob. wyrok z 29 stycznia 2002 r., sygn. K 19/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 1).

Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że nie budzi wątpliwości dopełnienie przez prawodawcę przesłanki formalnej, sprowadzającej się do wymogu zachowania ustawowej formy ograniczenia. W rozważanym przypadku brak jest natomiast uzasadnienia ograniczenia praw określonych w art. 64 ust. 1 oraz art. 77 ust. 1 Konstytucji w postaci ochrony dobra, sytuującego się wśród praw i wartości wymienionych w art. 31 ust. 3 Konstytucji, ze względu na które można byłoby je ograniczyć. Wobec braku wartości, dla której realizacji ustawodawca ograniczył prawo do wynagrodzenia szkody, jaka została wyrządzona przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej, oraz prawo do

ochrony innego niż własność prawa majątkowego, analiza dalszych, wskazanych w art. 31 ust. 3 Konstytucji, warunków proporcjonalności pozbawiona jest wszelkiego znaczenia (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 2 października 2006 r., sygn. SK 34/06, OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 118). Tym samym Trybunał uznaje, że art. 72 § 1 pkt 1 w związku z art. 77 § 1 i § 2 pkt 1 ordynacji podatkowej, w zakwestionowanym zakresie, jest niezgodny z art. 77 ust. 1 i art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

7. Umożnienie postępowania w zakresie zarzutów niezgodności z art. 77 ust. 1 i art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 32 i art. 2 Konstytucji.

W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, że w sytuacji, w której stwierdza niekonstytucyjność kwestionowanej regulacji z jednym wzorcem kontroli, postępowanie w zakresie badania zgodności tej regulacji z pozostałymi wzorcami wskazanymi przez podmiot inicjujący postępowanie może być umorzone na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK ze względu na zbędność wyrokowania (por. np. wyroki TK z: 20 lipca 2006 r., sygn. K 40/05, OTK ZU nr 7/A/2006, poz. 82; 27 lutego 2007 r., sygn. P 22/06, OTK ZU nr 2/A/2007, poz. 12; 20 maja 2008 r., sygn. P 18/07, OTK ZU nr 4/A/2008, poz. 61; 16 lutego 2010 r., sygn. P 16/09, OTK ZU nr 2/A/2010, poz. 12; zob. również J. Królikowski, *Ujemna przesłanka zbędności orzekania w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym*, „Studia Prawnicze” z. 4/2008, s. 72 i n.). Cel postępowania, jakim jest wyeliminowanie z porządku prawnego niekonstytucyjnej normy, zostaje osiągnięty. Nie istnieje bowiem żadna gradacja niekonstytucyjności przepisów, a liczba wzorców, z którymi określona norma prawna jest niezgodna, nie przesądza o różnorodności skutków prawnych.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny uznał, że ocena zgodności art. 72 § 1 pkt 1 w związku z art. 77 § 1 i § 2 pkt 1 ordynacji podatkowej, z wyrażoną w art. 32 Konstytucji zasadą równości oraz z zasadami sprawiedliwości społecznej, zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz z zasadą poprawnej legislacji, wyprowadzanymi z art. 2 Konstytucji, jest zbędna. Ewentualny pozytywny wynik badania zasadności tych zarzutów nie może wszak zapobiec nastąpieniu skutków związanych z uznaniem kontrolowanego przepisu za niezgodny z art. 77 ust. 1 i art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji. To uznanie niezgodności zakwestionowanego w skargach przepisu z tymi postanowieniami Konstytucji miało w sprawie podstawowe znaczenie.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.