



# ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 7 sierpnia 2023 r.

Pozycja 68

## POSTANOWIENIE

z dnia 18 lipca 2023 r.

Sygn. akt SK 129/20

### Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Jarosław Wyrembak – przewodniczący  
Zbigniew Jędrzejewski  
Mariusz Muszyński  
Bogdan Święczkowski – sprawozdawca  
Andrzej Zielonacki,

po rozpoznaniu, na posiedzeniu niejawnym w dniu 18 lipca 2023 r., skargi konstytucyjnej spółki [...] S.A. o zbadanie zgodności:

„[a]rt. 78 § 3 pkt 1 w zw. z art. 78 § 1 oraz art. 77 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2016 r. nadanym ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r. poz. 1649) oraz w zw. z art. 78 § 4 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. nadanym ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2002 r. Nr 169, poz. 1387) (...) w zakresie w jakim nie przewiduje oprocentowania nadpłaty, od dnia zapłaty podatku do dnia zwrotu nadpłaty, powstałej w wyniku uchylecia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, która to decyzja została wydana na podstawie przepisu, którego niezgodność z Konstytucją RP stwierdził Trybunał Konstytucyjny”, z art. 77 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 2, art. 32 ust. 1 i 2, art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

**umorzyć postępowanie.**

**Orzeczenie zapadło jednogłośnie.**

## UZASADNIENIE

### I

1. W skardze konstytucyjnej z 9 marca 2020 r., wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 13 marca 2020 r. (data nadania), spółka [...] S.A. (dalej: skarżąca), zakwestionowała zgodność art. 78 § 3 pkt 1 w związku z art. 78 § 1 oraz art. 77 § 1 pkt 3 ustawy z dnia

29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900; dalej: o.p. lub ordynacja podatkowa) w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2016 r. nadanym ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1649) oraz w związku z art. 78 § 4 o.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. nadanym ustawą z 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387), „w zakresie w jakim nie przewiduje oprocentowania nadpłaty, od dnia zapłaty podatku do dnia zwrotu nadpłaty, powstałej w wyniku uchylecia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, która to decyzja została wydana na podstawie przepisu, którego niezgodność z Konstytucją RP stwierdził Trybunał Konstytucyjny” z art. 77 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 2, art. 32 ust. 1 i 2, art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

1.1. Skarga konstytucyjna została wniesiona na tle następującego stanu faktycznego.

Wyrokiem z 8 października 2013 r. (sygn. SK 40/12), Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 70 § 6 o.p., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji. Uznany przez TK za niezgodny z Konstytucją przepis stanowił, że „nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką, jednakże po upływie terminu przedawnienia zaległość podatkowa może być egzekwowana tylko z przedmiotu hipoteki”.

Uchylony przepis stanowił podstawę prowadzonego przez organ podatkowy wobec skarżącej postępowania i *conditio sine qua non* wydania w 2006 r. decyzji określającej zobowiązanie podatkowe spółki w podatku dochodowym od osób prawnych za 1999 r. Jego nieistnienie w obrocie prawnym spowodowałoby bowiem w opisywanym stanie faktycznym przedawnienie zobowiązania podatkowego spółki w podatku CIT za 1999 r. z dniem 31 grudnia 2005 r.

W związku z wydaniem przez TK wyroku o sygn. SK 40/12 skarżąca złożyła do Izby Skarbowej 22 listopada 2013 r. wniosek o wznowienie postępowania w sprawie określenia wysokości jej zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych za 1999 r. i uchylenie w całości decyzji Dyrektora Izby Skarbowej z 2007 r. oraz poprzedzającej ją decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej z 2006 r., a następnie umorzenie postępowania w sprawie z uwagi na upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Decyzją z 2017 r. Dyrektor Izby Skarbowej – zgodnie z wnioskiem skarżącej – uchylił decyzję Dyrektora Izby Skarbowej z 2007 r. oraz poprzedzającą ją decyzję Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej z 2006 r. i umorzył postępowanie.

W piśmie z 28 marca 2017 r. skarżąca wystąpiła do Naczelnika Urzędu Skarbowego z wnioskiem o zwrot oprocentowania nadpłaty podatku dochodowego od osób prawnych za 1999 r. wskazując, że nadpłata została zwrócona bez oprocentowania.

W decyzji z 2017 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego odmówił wypłaty oprocentowania z tytułu nadpłaty podatku dochodowego od osób prawnych, która wynikała z decyzji Dyrektora Izby z 2017 r. umarzającej postępowanie w sprawie określenia skarżącej wysokości zobowiązania za 1999 r.

Na powyższą decyzję skarżąca wniosła odwołanie. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej decyzją z 2017 r. utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji.

W wyroku z 2018 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny oddalił skargę skarżącej na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej.

Wyrokiem z 5 listopada 2019 r. (sygn. akt [...]) Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną od wyroku WSA oraz orzekł o kosztach postępowania. Rozstrzygnięcie to zostało wskazane przez skarżącą jako ostateczne orzeczenie w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji. Doręczone zostało jej pełnomocnikowi 23 grudnia 2019 r.

1.2. We wniesionej skardze konstytucyjnej skarżąca wskazała, że przedmiotem zaskarżenia jest wywodzona z kwestionowanych przepisów, powszechnie wykorzystywana w praktyce przez organy administracji oraz aprobowana przez sądy administracyjne, norma prawna zezwalająca na brak oprocentowania nadpłat powstałych w wyniku uchylecia decyzji wymiarowych, wydanych na podstawie przepisu uznanego przez Trybunał Konstytucyjny za niezgodny z Konstytucją. Zdaniem skarżącej, prawidłowe i pełne uregulowanie powinno chronić podatnika i prowadzić do oprocentowania nadpłat na takiej samej zasadzie, jak w przypadku nadpłat wynikających ze złożonej wcześniej deklaracji.

Skarżąca sformułowała zarzut pominięcia prawodawczego. Stwierdziła, że nadpłaty powstałe na skutek uchylecia przez Trybunał Konstytucyjny lub Europejski Trybunał Sprawiedliwości (dalej: ETS) przepisu, w oparciu o który określone zostało zobowiązanie podatkowe w deklaracji podatkowej złożonej przez podatnika, podlegają oprocentowaniu od dnia złożenia odpowiedniego wniosku przez podatnika (art. 78 § 5 o.p.). Jednocześnie nadpłata powstała na skutek uchylecia przepisu przez TK lub ETS, w oparciu o który określone zostało zobowiązanie podatkowe w decyzji wymiarowej wydanej przez organ podatkowy, podlega oprocentowaniu od dnia jej powstania jedynie w wypadku, jeżeli organ przyczynił się do powstania przesłanki zmiany lub uchylecia decyzji oraz gdy nadpłata nie została zwrócona w terminie (art. 78 § 3 pkt 1 o.p.).

Problem konstytucyjny dotyczy, w ocenie skarżącej, zagadnienia zrównania sytuacji prawnej – w kontekście momentu rozpoczęcia naliczania odsetek od nadpłaty powstałej na skutek wyroku TK uchylającego podstawę ich opodatkowania – dwóch grup podatników. Pierwszej, która wysokość zobowiązania podatkowego określiła w sposób prawidłowy w złożonej deklaracji podatkowej. Drugiej, której wysokość zobowiązania podatkowego musiała być określona przez organ podatkowy w drodze decyzji wymiarowej, bądź to na skutek niezłożenia przez tych podatników deklaracji podatkowej, bądź to w wyniku zakwestionowania przez ten organ prawidłowości ujawnionych w ich deklaracji danych, skutkujących zaniżeniem zobowiązania podatkowego.

1.3. Skarżąca zarzuciła kwestionowanej regulacji naruszenie art. 77 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 2, art. 32 ust. 1 i 2, art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji. Wskazała, że podstawowym powodem niekonstytucyjności przepisów ordynacji podatkowej w zakresie nieoprocentowania nadpłat powstałych w wyniku uchylecia decyzji wymiarowych, wydanych na podstawie przepisu uznanego następnie przez Trybunał Konstytucyjny za niezgodny z ustawą zasadniczą, jest brak sprawiedliwości w oprocentowaniu nadpłat powstałych poprzez złożenie deklaracji podatkowej i poprzez wydanie decyzji wymiarowej. Podkreśliła przy tym, że kwestionuje art. 78 § 1, art. 77 § 1 pkt 3 oraz art. 78 § 4 o.p. tylko w tej części, w jakiej art. 78 § 3 pkt 1 o.p. się do nich, bezpośrednio lub pośrednio, odwołuje w zakresie zasad oprocentowania nadpłat. Skarżąca wskazała, że ewentualne stwierdzenie niezgodności art. 78 § 3 pkt 1 o.p. z ustawą zasadniczą uczyni zbędnym badanie konstytucyjności art. 78 § 1, art. 77 § 1 pkt 3 oraz art. 78 § 4 o.p.

Uzasadniając zarzut naruszenia art. 77 ust. 1 Konstytucji, skarżąca podniosła, że kwestionowana regulacja narusza wyrażone w tym wzorcu prawo do wynagrodzenia za szkody poniesione w związku z naruszającymi prawo działaniami organów administracji, gdyż kwoty podatków zapłacone na podstawie niekonstytucyjnych przepisów i określone decyzją wymiarową nie podlegają oprocentowaniu, tak jak inne nadpłaty dotyczące podatków wynikających z deklaracji.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji, skarżąca wskazała m.in., że kwestionowany brak oprocentowania nadpłat spowodował pozbawienie podatnika prawa do nabycia wierzytelności o oprocentowanie nadpłat.

Uzasadniając zarzuty naruszenia art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji, skarżąca podniosła m.in., że niezgodne z zasadą równości jest takie ukształtowanie prawa, w którym podmioty, dokonując nienależnego świadczenia wynikającego z niezgodnej z Konstytucją podstawy prawnej, raz otrzymują pełną rekompensatę dotyczącą dokonanej wpłaty (wpłata na podstawie deklaracji podatkowej – art. 78 § 5 o.p.), a innym razem nie otrzymują rekompensaty (wpłata na podstawie decyzji określającej wysokość zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę – art. 78 § 3 pkt 1 o.p.).

W ocenie skarżącej, pozbawienie podatnika prawa wierzytelności (prawa majątkowego) do zapłaty oprocentowania od kwot wpłaconych na poczet nienależnego podatku (określonego na podstawie niekonstytucyjnego przepisu), pozbawienie podatnika wynagrodzenia, w postaci oprocentowania nadpłaty, za szkodę poniesioną w związku z niemającym podstawy prawnej działaniem organów państwa, naruszało również zasadę proporcjonalności, gdyż nie zostały spełnione przesłanki, o których mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Skarżąca podniosła ponadto zarzut naruszenia zasady poprawnej legislacji, wywodzonej z art. 2 Konstytucji, a mianowicie chodzi o takie skonstruowanie norm dotyczących nadpłaty (brak oprocentowania nadpłat wynikających z orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego), w których ustawodawca dla jednolitej kwoty nienależnego świadczenia w postaci kwoty wpłaconej tytułem nienależnego podatku przewidział dwie drogi dochodzenia wynagrodzenia za szkodę: drogę administracyjną dla kwoty nadpłaty i drogę cywilną dla kwoty oprocentowania nadpłaty.

1.4. Postanowieniem Trybunału Konstytucyjnego z 23 listopada 2020 r. (sygn. Ts 48/20) skardze nadano dalszy bieg.

2. W piśmie z 22 grudnia 2020 r. Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: Rzecznik, RPO) wniósł o stwierdzenie, że „art. 78 § 3 pkt 1 w zw. z art. 78 § 1 oraz art. 77 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2016 r. nadanym ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r. poz. 1649) oraz w zw. z art. 78 § 4 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. nadanym ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2002 r. Nr 169, poz. 1387) jest niezgodny z art. 77 ust. 1, art. 64 ust. 1 i ust. 2, art. 32 ust. 1 i 2, art. 31 ust. 3, Konstytucji RP w związku z art. 2 Konstytucji RP w zakresie w jakim nie przewiduje oprocentowania nadpłaty, od dnia zapłaty podatku do dnia zwrotu nadpłaty, powstałej w wyniku uchylecia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, która to decyzja została wydana na podstawie przepisu, którego niezgodność z Konstytucją RP stwierdził Trybunał Konstytucyjny”.

W uzasadnieniu swojego stanowiska (pismo z 20 stycznia 2021 r.) Rzecznik zwrócił uwagę, że zarzuty skarżącej koncentrują się na pominięciu legislacyjnym. RPO wskazał, że art. 74 i odwołujący się do niego art. 77 § 1 pkt 4, do którego z kolei odwołuje się art. 78 § 5 o.p., są jedynymi przepisami wprost regulującymi kwestię nadpłaty powstałej w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Swoim zakresem przedmiotowym obejmują jednak jedynie te przypadki, w których zobowiązanie powstało z mocy prawa, tj. w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1 o.p. W ustawie tej brak jest zaś analogicznej regulacji dotyczącej przypadków, w których zobowiązanie powstało na mocy decyzji ustalającej organu podatkowego, tj. na podstawie art. 21 § 1 pkt 2 o.p.

Odnosząc się do kwestii niezgodności kwestionowanej regulacji z art. 77 ust. 1 Konstytucji, RPO podniósł m.in., że w świetle tego wzorca, wadliwość prawa, zwana bezprawiem normatywnym, powinna wywoływać, co do zasady, odpowiedzialność odszkodowawczą. RPO podkreślił, że w niniejszej sprawie szczególne znaczenie należy przypisać funkcji kompensacyjnej nadpłaty, która może być realizowana dzięki oprocentowaniu nadpłaty. W ocenie

Rzecznika, przy realizacji tej funkcji nie powinno mieć znaczenia, czy nienależne zobowiązanie podatkowe zostało określone w drodze tzw. samowymiaru, czy też na podstawie decyzji organu podatkowego dotyczącej zobowiązania w związku z jego nieuregulowaniem przez podatnika.

3. W piśmie z 27 października 2022 r. Prokurator Generalny (dalej: Prokurator) wniósł o umorzenie postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: u.o.t.p.TK), ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

W uzasadnieniu stanowiska Prokurator wskazał, że ze względu na sposób określenia przez skarżącą przedmiotu kontroli, skutkiem ewentualnego orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego o niekonstytucyjności art. 78 § 3 pkt 1 w związku z art. 78 § 1 i art. 77 § 1 pkt 3 w związku z art. 78 § 4 o.p. w zakresie, w jakim pomijają one określone unormowanie, nie byłaby utrata mocy obowiązującej tych przepisów. Trybunał Konstytucyjny nie orzekałby bowiem o tym, co w przepisach tych jest uregulowane, ale o treści normatywnej, której w nich brakuje.

4. Sejm w piśmie z 14 kwietnia 2023 r., wniósł o umorzenie postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku. W uzasadnieniu stanowiska wskazano, że wbrew twierdzeniom skarżącej, przedmiotem zaskarżenia nie jest pominięcie, lecz zaniechanie ustawodawcze, które nie podlega kognicji Trybunału Konstytucyjnego, a skarżąca nie wskazała żadnych wartości konstytucyjnych, których ochrona byłaby niepełna z uwagi na opisane w skardze rzekome pominięcie prawodawcze.

W ocenie Sejmu, materia unormowana w zaskarżonych przepisach i materia, na której brak wskazywała skarżąca nie są tożsame ani nawet podobne zakresowo. Zakres uregulowania wskazany przez skarżącą dotyczy bowiem podatników dokonujących rzetelnych rozliczeń podatkowych, względem których zaangażowanie organów podatkowych w kontrolę ich prawidłowości albo nie jest potrzebne, albo wykazuje skutek negatywny, natomiast materia, której dodatkowej regulacji oczekuje skarżąca, dotyczy sytuacji, w których podmioty nie wywiązywały się prawidłowo z obowiązku realizacji zobowiązań podatkowych i aparat państwowy oraz sądy administracyjne musiały się zaangażować nie tylko na etapie ustalania wysokości podatku czy jego egzekucji, ale też – po wyroku TK – w uchylenie wcześniejszych decyzji.

## II

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

### 1. Uwagi wstępne.

Wykorzystanie skargi konstytucyjnej, jako instrumentu ochrony konstytucyjnych wolności i praw jednostki, uzależnione jest od spełnienia przesłanek określonych w art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz ustawie z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: u.o.t.p.TK).

Skarga konstytucyjna podlega wstępnemu rozpoznaniu, w ramach którego Trybunał Konstytucyjny bada, czy odpowiada ona warunkom formalnym oraz czy nie jest oczywiście bezzasadna. Zakończenie tego etapu formalnej weryfikacji skargi nie wyłącza jednak dalszej oceny warunków jej wniesienia, dokonywanej na kolejnym etapie postępowania. Postanowienie o nadaniu skardze dalszego biegu nie przesądza więc ostatecznie o dopuszczalności jej merytorycznego rozpatrzenia. Trybunał ma obowiązek ustalania na każdym etapie postępowania, czy merytoryczna ocena zarzutów określonych w badanej skardze konstytucyjnej jest w ogóle dopuszczalna.

Trybunał, rozpoznając sprawę, nie jest więc związany stanowiskiem zajęтым w zarządzeniu lub postanowieniu rozstrzygającym sprawę w ramach wstępnego rozpoznania. Kontrolując istnienie pozytywnych oraz brak ujemnych przesłanek procesowych, Trybunał Konstytucyjny może także dojść do wniosków odmiennych niż te, które zostały uprzednio wyrażone w postanowieniu wydanym na etapie wstępnego rozpoznania konkretnej skargi konstytucyjnej (zob. postanowienie z 18 grudnia 2019 r., sygn. SK 71/19, OTK ZU A/2020, poz. 2).

Uwzględniając powyższe ustalenia, Trybunał postanowił zweryfikować, czy w niniejszej skardze dopuszczalne jest wydanie merytorycznego rozstrzygnięcia.

## 2. Przedmiot i wzorce kontroli.

Skarżąca jako kluczowy dla rozstrzygnięcia wskazała art. 78 § 3 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, obecnie Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.; dalej: o.p. lub ordynacja podatkowa) stwierdzając, że: „Niewątpliwie tak ujęta istota problemu poddanego rozprawie Trybunału Konstytucyjnego zostanie rozstrzygnięta w przypadku oceny art. 78 § 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej, regulującego kwestie oprocentowania nadpłat powstałych w wyniku uchylecia decyzji wymiarowej. Pozostałe z zakwestionowanych przepisów w postaci art. 78 § 1, art. 77 § 1 pkt 3 oraz art. 78 § 4 Ordynacji podatkowej należy traktować jako przepisy związkowe, ponieważ orzekanie o treściach normatywnych zawartych w tych przepisach w kontekście rozpoznawanej sprawy nie jest konieczne. Skarżący kwestionuje te przepisy tylko w tej części, w jakiej art. 78 § 3 pkt 1 O.p. się do nich, bezpośrednio lub pośrednio, odwołuje w zakresie zasad oprocentowania nadpłat. Ewentualne stwierdzenie niezgodności art. 78 § 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej z Konstytucją RP uczyni zbędnym badanie art. 78 § 1, art. 77 § 1 pkt 3 oraz art. 78 § 4 Ordynacji podatkowej”.

Zaskarżone przepisy w okresie wskazanym przez skarżącą miały następujące brzmienie:

– art. 77 § 1 pkt 3 o.p. – „Nadpłata podlega zwrotowi w terminie: (...) 30 dni od dnia wydania decyzji o zmianie, uchyleniu albo stwierdzeniu nieważności decyzji – jeżeli w związku z uchyleniem albo stwierdzeniem nieważności decyzji nie wystąpi obowiązek wydania nowej decyzji”;

– art. 78 § 1 o.p. – „Nadpłaty podlegają oprocentowaniu w wysokości równej wysokości odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 56 § 1, pobieranych od zaległości podatkowych”;

– art. 78 § 3 pkt 1 o.p. – „Oprocentowanie przysługuje w przypadkach przewidzianych w art. 77 § 1 pkt 1 i 3 – od dnia powstania nadpłaty, a jeżeli organ podatkowy nie przyczynił się do powstania przesłanki zmiany lub uchylecia decyzji, a nadpłata nie została zwrócona w terminie – od dnia wydania decyzji o zmianie lub uchyleniu decyzji”;

– art. 78 § 4 o.p. – „Oprocentowanie z tytułu nadpłaty przysługuje do dnia zwrotu nadpłaty, zaliczenia jej na poczet zaległych lub bieżących zobowiązań podatkowych lub dnia złożenia wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych, z zastrzeżeniem § 5 pkt 2”.

Zakwestionowany przez skarżącą art. 78 § 3 pkt 1 o.p. przewiduje, że w przypadkach o których mowa w art. 77 § 1 pkt 1 (nadpłata powstała w związku z uchyleniem albo stwierdzeniem nieważności decyzji) lub pkt 3 o.p. (jeżeli po uchyleniu albo stwierdzeniu nieważności decyzji nie wystąpi obowiązek wydania nowej decyzji) oprocentowanie przysługuje od dnia powstania nadpłaty, a jeżeli organ podatkowy nie przyczynił się do powstania przesłanki zmiany lub uchylecia decyzji, a nadpłata nie została zwrócona w terminie – od dnia wydania decyzji o zmianie lub uchyleniu decyzji. Oznacza to, że wbrew twierdzeniu skarżącej, oprocentowanie nadpłaty od dnia jej powstania przysługuje również w wypadku uchylecia decyzji

wymiarowej, ale jedynie w sytuacji, kiedy organ podatkowy przyczynił się do powstania przesłanki tej zmiany lub uchYLENIA.

Skarżąca sformułowała w związku z tym zarzut pominięcia prawodawczego. W jej ocenie, luka w prawie polega na braku regulacji uprawniających podatników, których zobowiązanie podatkowe określone zostało w drodze decyzji podatkowej do uzyskania odsetek od nadpłaty na takich samych zasadach, na jakich odsetki te naliczane są podatnikom, którzy zobowiązanie podatkowe określili prawidłowo w złożonej deklaracji podatkowej, w sytuacji gdy powstanie nadpłaty było skutkiem uchYLENIA przez Trybunał Konstytucyjny przepisu stanowiącego podstawę opodatkowania podatnika.

Tymczasem w powołanym przez skarżącą wyroku TK z 8 października 2013 r. (sygn. SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97) – wbrew jej twierdzeniu – nie podważono konstytucyjności przepisu, na podstawie którego określono zobowiązanie podatkowe. Przedmiotem rozstrzygnięcia Trybunału był między innymi art. 70 § 6 o.p., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r., uznany za niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji. Oznaczało to zaś, że zobowiązanie skarżącej, zabezpieczone wówczas hipoteką przymusową, przedawniło się z 31 grudnia 2005 r. W dniu 20 marca 2017 r. dokonano zwrotu na rachunek bankowy skarżącej kwoty zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych za 1999 r. oraz kwoty zapłaconych przez skarżącą odsetek za zwłokę. Organy uznały, że oprocentowanie nadpłaty przysługuje w przypadku, gdy zobowiązanie podatkowe wykazane zostało przez podatnika w deklaracji podatkowej, a następnie – na skutek orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, którym uchylono lub zmieniono w całości lub w części akt normatywny – powstała nadpłata. Tymczasem w niniejszej sprawie zobowiązanie podatkowe skarżącej zostało określone decyzją organu kontroli skarbowej. Ponadto wskazano, że organ nie przyczynił się do powstania nadpłaty, a nadpłata została zwrócona w terminie 30 dni.

Oznacza to, że ustalenia w zakresie wysokości zobowiązania podatkowego dokonane przez organ podatkowy – nawet mimo wyroku TK – nie zostały podważone, zmienił się tylko czas możliwy do wydania decyzji wymiarowej, a co za tym idzie zobowiązanie podatkowe określone w decyzji organu podatkowego uległo przedawnieniu.

W opinii skarżącej, naruszenie praw i wolności konstytucyjnych wynikało – jak się później okazało – z niekonstytucyjnego wstrzymania biegu terminu przedawnienia jej zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką. Należy jednak podkreślić, że zapłata podatku, a nie jego przedawnienie jest pożądanym sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 21 czerwca 2011 r. (sygn. P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43) stwierdził, że „nie podziela poglądu (...), że przedawnienie zobowiązań podatkowych jest korzystne nie tylko dla podatnika, ale również dla interesu publicznego, ponieważ «z biegiem czasu ustaje konieczność rozstrzygnięcia przez powołane do tego organy wszelkich potencjalnych sporów w związku z przedawnionym roszczeniem». Trybunał pragnie raz jeszcze podkreślić, że otrzymanie środków finansowych pochodzących z podatków pozwala na finansowanie realizacji zadań publicznych. Pożądanym konstytucyjnie sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest szeroko rozumiana zapłata podatku (obejmująca także potrącenie czy zaliczenie nadpłaty lub zaliczenie zwrotu podatku, które prowadzą do zaspokojenia wierzyciela podatkowego). Inne sposoby ustania więzi między wierzycielem podatkowym a dłużnikiem, które nie prowadzą do zaspokojenia roszczeń wierzyciela, powinny być traktowane w kategoriach wyjątku. Jest on dopuszczalny o tyle, o ile przemawiają za nim określone wartości wyrażone w ustawie zasadniczej”. TK w wyroku z 17 lipca 2012 r. (sygn. P 30/11, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81) wskazał, że samo przedawnienie nie jest prawem jednostki i jako takie nie podlega ochronie konstytucyjnej: „choć powołane przepisy dotyczą przedawnienia, to jednak nie można z ich treści wyprowadzać konstytucyjnego prawa do przedawnienia, czy choćby ekspektatywy takiego prawa. Przedawnienie nie jest podmio-

towym prawem konstytucyjnym i nawet, gdyby ustawodawca nie przewidział tej instytucji, nie można byłoby twierdzić, że jakieś konstytucyjne prawa lub wolności zostały w ten sposób naruszone”.

### 3. Ocena dopuszczalności merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej.

Rozpatrywana skarga konstytucyjna zarzuca przedmiotowi kontroli zaniechanie prawodawcze, a to nie podlega kognicji Trybunału Konstytucyjnego. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego odróżnia się pominięcie od zaniechania prawodawczego. Zaniechanie ustawodawcze występuje wtedy, gdy ustawodawca w ogóle nie ustanowił określonych regulacji prawnych. Trybunał konsekwentnie przyjmuje, że w jego kompetencji nie leży orzekanie w sprawach tego rodzaju, nawet jeżeli obowiązek regulacji danej materii wynika z Konstytucji. Zgodnie z art. 188 Konstytucji, Trybunał jest bowiem właściwy do orzekania przede wszystkim w zakresie oceny hierarchicznej zgodności aktów normatywnych. „[Z] zaniechaniem prawodawczym związany jest całkowity brak ingerencji prawodawcy w system prawa (...). Inaczej jest w przypadku pominięcia: prawodawca tworzy przepisy prawne, dając wyraz temu, że normuje pewną dziedzinę spraw, lecz czyni to z punktu widzenia Konstytucji wadliwie. Jest przy tym obojętne, czy jego aktywność legislacyjna podjęta jest w następstwie wykonania ciężącego na nim obowiązku uregulowania jakichś spraw, czy też uczynił użytek z kompetencji prawodawczej, ponieważ uznał to za celowe” (wyrok z 6 listopada 2012 r., sygn. K 21/11, OTK ZU nr 10/A/2012, poz. 119).

Skarżąca wskazała na nieuzasadniony odmienny sposób uregulowania sytuacji prawnej tych podatników, którzy kwotę swojego zobowiązania podatkowego oparli na deklaracji podatkowej, i tych, wobec których wysokość zobowiązania podatkowego ustalona została wskutek wydania decyzji wymiarowej. W opinii skarżącej, materia w obu tych przypadkach jest tożsama, a co za tym idzie winna zostać uregulowana na analogicznych zasadach. Tymczasem, jak słusznie zauważył Naczelny Sąd Administracyjny, mamy w tym przypadku do czynienia z dwiema odmiennymi od siebie postawami podatnika: pierwsza z nich – podatek dokonuje samoobliczenia i uiszcza należny podatek w terminie w prawidłowej wysokości, druga – podatek nie wykonuje ciężącego na nim obowiązku i dopiero w wyniku interwencji organów państwa i przeprowadzenia postępowania podatkowego dochodzi do określenia wysokości podatku w decyzji, a następnie jego wyegzekwowania, co zazwyczaj ma miejsce na długo po ustawowym terminie uiszczenia podatku (zob. wyrok NSA z 5 listopada 2019 r., sygn. akt II FSK 1764/18, Lex nr 2755011).

W postanowieniu z 2 grudnia 2014 r. (sygn. SK 7/14, OTK ZU nr 11/A/2014, poz. 123) Trybunał Konstytucyjny podkreślił: „Gdyby istniała możliwość zaskarżenia przepisu pod zarzutem, iż nie zawiera on regulacji, które w przekonaniu wnioskodawcy winny się w nim znaleźć, każdą ustawę lub dowolny jej przepis można byłoby zaskarżyć w oparciu o tego rodzaju przesłankę negatywną. Gdyby ustawodawca uznał za celowe takie ukształtowanie kompetencji Trybunału Konstytucyjnego, zawarłby stosowną normę w Ustawie Zasadniczej (...).» Dotyczy to w szczególności autorów skarg konstytucyjnych: «Sformułowanie zarzutu pominięcia prawodawczego (...) wykazania związku zachodzącego między treścią przepisu a sposobem naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw. (...) skarżący powinien określić normę prawną, która nie znajduje do niego zastosowania, wskazać jej usytuowanie w odpowiedniej jednostce redakcyjnej tekstu prawnego oraz wykazać, że niezastosowanie normy jest wynikiem zbyt wąskiego zakresu jej zastosowania, to z kolei jest źródłem naruszenia jego konstytucyjnych praw»”.

Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że skarżąca nie przeprowadziła przekonującej analizy w kierunku wykazania, że wskazywana przez nią luka prawna jest pominięciem, a nie zaniechaniem prawodawczym. Tymczasem rozstrzygnięcie kwestii, czy w danej sprawie doszło do pominięcia albo zaniechania prawodawczego, stanowi jeden z kluczowych elementów



analizy formalnej. Pominięcie prawodawcze może podlegać merytorycznej ocenie Trybunału i skutkować uznaniem niekonstytucyjności normy prawnej, z kolei stwierdzenie, że w danej sytuacji mamy do czynienia z zaniechaniem prawodawczym, stanowi przeszkodę formalną do merytorycznego zbadania sprawy.

Trybunał Konstytucyjny przypomina, że skuteczne zakwestionowanie pominięcia prawodawczego wymaga od podmiotu inicjującego postępowanie przed Trybunałem wyjątkowej staranności i zaangażowania (zob. postanowienie o sygn. SK 7/14). Jednocześnie „postawione zarzuty muszą być precyzyjne i nie mogą polegać na wskazaniu, że przepis nie zawiera konkretnej regulacji, której istnienie zadowalałoby wnioskodawcę (...)” (wyrok TK z 19 listopada 2001 r., sygn. K 3/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 251). Zarzut braku takiej regulacji może być rozpatrywany wyłącznie w kategoriach zaniechania prawodawczego, którego badanie pozostaje poza zakresem kognicji Trybunału (zob. postanowienie z 28 października 2015 r., sygn. P 6/13, OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 161). Wszelkie niedające się rozstrzygnąć wątpliwości w zakresie rozróżnienia pominięcia prawodawczego od zaniechania prawodawczego muszą być rozstrzygane na korzyść tego ostatniego (zob. postanowienie z 28 czerwca 2022 r., sygn. SK 60/21, OTK ZU A/2022, poz. 55 i powołane tam orzeczenia).

Wobec powyższego, Trybunał uznał, że należy umorzyć postępowanie na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK, z uwagi na niedopuszczalność wydania wyroku.