

Piotr Skalimowski

Granice między wykładnią prokonstytucyjną a bezpośrednim stosowaniem przepisów Konstytucji – uwagi na tle uchwały Izby Gospodarczej NSA z 22 czerwca 2011 r.

Palestra 58/3-4(663-664), 299-308

2013

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach
dozwolonego użytku.

Piotr Skalimowski

GRANICE MIĘDZY WYKŁADNIĄ PROKONSTYTUCYJNĄ A BEZPOŚREDNIM STOSOWANIEM PRZEPISÓW KONSTYTUCJI – UWAGI NA TLE UCHWAŁY IZBY GOSPODARCZEJ NSA Z 22 CZERWCA 2011 R.

Jednym z bardziej interesujących zagadnień, które pojawiło się w orzecznictwie podatkowym Naczelnego Sądu Administracyjnego w 2011 r., stała się kwestia zwrotu nadpłaty podatku akcyzowego z tytułu sprzedaży energii elektrycznej w sytuacji, w której ten, kto ją uiszczył, nie poniósł uszczerbku majątkowego. Po raz pierwszy poszerzony skład NSA rozstrzygnął ten problem w uchwale składu siedmiu sędziów w 2009 r., uznając, że brak poniesienia ekonomicznego ciężaru daniny nie jest przesłanką negatywną zwrotu nadpłaconego podatku¹. Dopiero jednak druga uchwała pełnego składu Izby Gospodarczej NSA wzbudziła liczne wątpliwości nie tylko z powodu odstąpienia od wcześniej wyrażonego poglądu składu siedmiu sędziów, ale również ze względu na tryb podjęcia uchwały oraz uzasadnienie orzeczenia.

I

Zwykły skład NSA przedstawił Izbie Gospodarczej następujące zagadnienie prawne: „Czy w rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. nr 8, poz. 60 ze zm.) jest nadpłatą kwota podatku akcyzowego uiszczona z tytułu sprzedaży energii elektrycznej w sytuacji, w której ten, kto ją uiszczył, nie poniósł z tego tytułu uszczerbku majątkowego?”. Skład orzekający, przedstawiając powyższe pytanie, powziął wątpliwość, czy podatnik, który osobiście nie poniósł żadnego ekonomicznego ciężaru podatku, może wnioskować o stwierdzenie i zwrot nadpłaty. Stan faktyczny sprawy dotyczył podatku akcyzowego. Podatnikiem była elektrociepłownia, która zgodnie z przepisem art. 6 ust. 5 nieobowiązującej już ustawy z 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym² zobowiązana była do zapłaty podatku, przy czym obowiązek

¹ Uchwała NSA z 13 lipca 2009 r., I FPS 4/09.

² Dz.U. nr 29, poz. 257 ze zm.

podatkowy powstawał z dniem wydania energii elektrycznej do obrotu. Przepis ten okazał się jednak niezgodny z art. 21 ust. 5 akapit pierwszy dyrektywy Rady 2003/96/WE z 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej³. Zgodnie z prawem unijnym w przypadku obrotu energią elektryczną obowiązek podatkowy powstaje w momencie jej dostawy przez dystrybutora. Polska została zobowiązana do wprowadzenia od 1 stycznia 2006 r. normy, która implementowałaby powyższy przepis dyrektywy. Z uwagi na brak stosownych regulacji po tej dacie w dalszym ciągu to producenci, a nie dostawcy energii byli podatnikami w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. W związku z tym podatek akcyzowy do momentu implementacji pobierany był od podmiotów, które w świetle prawa unijnego nie powinny być podatnikami.

Producenci energii, mając na uwadze opieszałość ustawodawcy w wywiązywaniu się z obowiązków wynikających z prawa unijnego, złożyli wnioski o zwrot nadpłaty. Uzasadnieniem roszczeń było stwierdzenie, że po 1 stycznia 2006 r. nie byli podatnikami podatku akcyzowego, a co za tym idzie – podatek został zapłacony nienależnie. Organy podatkowe stały na stanowisku, że nie może żądać zwrotu nienależnie zapłaconego podatku ten, kto nie poniósł jego ekonomicznego ciężaru. Fundamentalnym założeniem podatków obrotowych, takich jak podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jest ich neutralność dla podatników. Obrót towarami i usługami ma obciążać krańcowego odbiorcę, którym powinien być konsument. W związku z tym podatek płacony przez producenta energii nie mógł powodować uszczerbku majątkowego po jego stronie. Należało zatem, zdaniem organów, stwierdzić, że nie mógł on wystąpić o stwierdzenie nadpłaty.

Powyższej argumentacji nie podzielił NSA w powołanej uchwale siedmiu sędziów z 13 lipca 2009 r. Uznał bowiem, że przepisy Ordynacji podatkowej nie określają żadnej dodatkowej przesłanki do zwrotu podatku w postaci „uszczerbku majątkowego” bądź „ciężaru ekonomicznego”. Każda kwota podatku zapłacona w wysokości wyższej niż należna będzie co do zasady stanowić nadpłatę. Podatnik nie ma obowiązku wykazywania poniesionej szkody, a organ podatkowy nie posiada uprawnienia do żądania jej wykazania. Pomijając w tym miejscu szczegółowe rozważania na temat instytucji nadpłaty w prawie podatkowym, należałoby się zgodzić z tezą przyjętą w uchwale. Szersze omówienie problematyki z pewnością wykraczałoby poza ramy niniejszego artykułu.

Mimo podjęcia przez skład siedmiu sędziów uchwały, która jednoznacznie przesądziła o wykładni przepisów dotyczących nadpłaty, jeden ze składów orzekających NSA zwrócił się z ponownym pytaniem o interpretację przedmiotowych przepisów. Izba Gospodarcza, która odpowiadała na zadane zagadnienie, wyraziła pogląd całkowicie odmienny od wcześniejszego, wyrażonego w uchwale z 2009 r. Skład orzekający uznał, że: „W rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. nr 8, poz. 60 ze zm.) nie jest nadpłatą kwota podatku akcyzowego uiszczona z tytułu sprzedaży energii elektrycznej w sytuacji, w której ten, kto ją uiszczył, nie poniósł z tego tytułu uszczerbku majątkowego”. Chociaż zmiana stanowiska zajętego przez sąd może w tym przypadku wzbudzać uzasadnione wątpliwości, czego potwierdzeniem jest zgłoszenie przez ośmiu sędziów zdań odrębnych, to należy

³ Dz.U. UE L 283 z 31 października 2003 r.

uznać, że jest to forma kształtowania się linii orzeczniczej, która może polegać na kolejnym potwierdzaniu stanowisk zajętych przez składy orzecznicze lub – jak to miało miejsce w tym przypadku – całościowe odejście od wcześniejszych poglądów. Jak zawsze w przypadku zmiany stanowiska sądu ważne jest jego uzasadnienie i zasadnicze podstawy rozstrzygnięcia, które zostaną przeanalizowane w kolejnej części artykułu. Nie mniej istotne od rozważań materialnoprawnych powstałych na gruncie uchwały z 22 czerwca 2011 r. są kwestie formalnoprawne odnoszące się do trybu podejmowania uchwał przez poszerzone składy Naczelnego Sądu Administracyjnego.

II

Przepisami regulującymi tryb podejmowania uchwał przez NSA są art. 15 § 1 pkt 2 i 3 oraz art. 264–269 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁴. Ustawodawca przewidział dwa rodzaje uchwał, które podejmuje NSA, tj. uchwały mające na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych (tzw. uchwały abstrakcyjne), oraz uchwały zawierające rozstrzygnięcia zagadnień budzących poważne wątpliwości w konkretnej sprawie sądownoadministracyjnej. Powyższe uchwały podejmowane są w składzie siedmiu sędziów, całej Izby lub w pełnym składzie⁵.

Izbie Gospodarczej NSA zostało przedstawione zagadnienie prawne przez jeden ze składów orzekających, rozpoznający skargę kasacyjną od wyroku sądu pierwszej instancji. Sąd pytający nie podzielał stanowiska zajętego we wcześniejszej uchwale składu siedmiu sędziów z 13 lipca 2009 r. W związku z tym w drodze postanowienia skierował pytanie bezpośrednio do składu Izby. Zgodnie bowiem z art. 269 § 1: „Jeżeli jakkolwiek skład sądu administracyjnego rozpoznający sprawę nie podziela stanowiska zajętego w uchwale składu siedmiu sędziów, całej Izby albo w uchwale pełnego składu NSA, przedstawia powstałe zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia odpowiedniemu składowi”. W sprawie tej, chociaż skład pytający nie zgadzał się ze stanowiskiem składu siedmiu sędziów, skierował pytanie do Izby. Powstaje zatem kwestia, czy składy zwykłe NSA, przedstawiając pytanie prawne, mają swobodę w kierowaniu zagadnień do dowolnie wybranych składów poszerzonych tego sądu. Nie sposób bowiem przyjąć, aby kwestia ta miała marginalne znaczenie bądź stanowiła problem iluzoryczny. Pomijając fakt angażowania większej liczby sędziów do podejmowania uchwał w przypadku przyjęcia dowolności w wyborze składu sądu, do którego zostanie skierowane pytanie, wiąże się to również z późniejszym odmiennym trybem odstąpienia od przyjętego wcześniej stanowiska wyrażonego w uchwale, udziału Prokuratora Generalnego (w przypadku posiedzeń pełnego składu NSA lub Izby), a także z wpływem i siłą oddziaływania takich uchwał na orzecznictwo sądów administracyjnych.

Kwestii właściwości składów poszerzonych nie wyjaśnia ustawa. O ile w przypadku uchwał abstrakcyjnych to podmiot uprawniony (np. Prezes NSA) kieruje wniosek do rozstrzygnięcia przez jeden ze składów określonych w art. 264, o tyle w przepisach

⁴ Dz.U. nr 153, poz. 1270 ze zm.

⁵ Dotychczas Naczelny Sąd Administracyjny podjął jedną uchwałę w pełnym składzie.

regulujących materię uchwał konkretnych takiej regulacji brak. Wspomniany art. 269 mówi jedynie o przedstawieniu powstałego zagadnienia „odpowiedniemu składowi”. Już tylko ta wypowiedź prawodawcy wskazuje, że nie chodzi tu o dowolność składu pytającego. Skład odpowiedni będzie zatem niejako determinowany przez wcześniej podejmowane uchwały, co wynika z faktu, że chodzi tu o odstępianie od uprzednio zajętego stanowiska. Należy uznać, że pojawią się dwie hipotezy interpretacyjne dotyczące wykładni tego przepisu. Pierwsza zakładałaby, że odpowiedni skład to ten, który wcześniej podejmował już uchwałę. Przykładowo do odstąpienia od uchwały podjętej uprzednio przez skład siedmiu sędziów uprawniony będzie inny skład siedmiu sędziów. Druga hipoteza zakładałaby, że tylko szerszy skład sądu będzie mógł odstąpić od wcześniej przyjętej uchwały, a więc przykładowo od uchwały podjętej przez skład Izby odstąpić będzie mógł wyłącznie pełny skład NSA. Wydaje się, że drugi z przedstawionych toków rozumowania przyjął w swoim postanowieniu skład pytający. Istnieją jednak argumenty przemawiające za bezzasadnością takiej interpretacji przepisów.

Kwestią zasadniczą jest ostatnie zdanie art. 269 § 1 p.p.s.a. o brzmieniu: „Przepis art. 187 § 1 i 2 stosuje się odpowiednio”. Ustawodawca odsyła w ten sposób składy pytające do art. 187 p.p.s.a., który stanowi, że NSA może odroczyć postępowanie i przedstawić zagadnienie do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów tego sądu. W tym przypadku sąd nie dysponuje żadnym luzem decyzyjnym. W razie wyłonienia się zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości jedynym składem, który rozpozna zagadnienie, będzie sąd w składzie siedmiu sędziów.

Należy uznać w tym miejscu, że jedyną wątpliwością jest owo „odpowiednie stosowanie” art. 187 p.p.s.a. Zgodnie z powszechnie przyjętymi metodami wykładni prawa „odpowiednie stosowanie” może polegać zarówno na stosowaniu wprost danych norm; na ich stosowaniu z odpowiednimi modyfikacjami, bądź też na ich niestosowaniu, kiedy ze względu na bezprzedmiotowość lub sprzeczność z przepisami ustanowionymi dla tych stosunków, do których miały być stosowane odpowiednio, nie mogą być w ogóle stosowane⁶. Trudno przyjąć, aby zachodziła w przypadku art. 187 p.p.s.a. jakkolwiek przesłanka uniemożliwiająca jej stosowanie. Powstaje zatem kwestia stosowania przepisu wprost, bądź też stosowania go wraz z niezbędnymi modyfikacjami. Odpowiednie stosowanie polegałoby między innymi na tym, że Izba nie mogłaby przejąć sprawy do swojego rozpoznania⁷, a więc w tym przypadku skład pytający powinien zwrócić się z zagadnieniem prawnym do składu siedmiu sędziów, dopiero ten mógłby na podstawie art. 264 § 4 p.p.s.a. w formie postanowienia przekazać zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia pełnemu składowi Izby, a dalej Izba pełnemu składowi Naczelnego Sądu Administracyjnego. Ustawodawca wskazał pewien sekwencyjny tryb podejmowania uchwał, który nakazuje kolejność przekazywania zagadnienia prawnego. Z całą pewnością nie chodziło tu o szeroko rozumianą swobodę w kierowaniu zagadnień prawnych do poszerzonych składów sądu. Stanowiłoby to niezrozumiałe i niczym nieuzasadnione odstępstwo od sformalizowanego postępowania w zakresie podejmowania uchwał przez NSA.

⁶ Zob. uchwałę SN z 29 października 1991 r., III CZP 109/91 wraz z glosą T. Żyznowskiego, „Przeгляд Sądowy” 1992, nr 5–6.

⁷ Zob. A. Skoczyła, *Działalność uchwalodawcza NSA*, Warszawa 2004, s. 174.

Na szczególną uwagę w kontekście powyższych uwag zasługuje art. 269 § 2 p.p.s.a., w którym ustawodawca zdecydował, że w przypadku niepodzielenia przez skład pytający stanowiska zajętego we wcześniejszej uchwale skład siedmiu sędziów, skład Izby lub pełny skład Naczelny Sąd Administracyjny podejmuje „ponowną” uchwałę. Przyjmując jako punkt wyjścia przy interpretacji normy wykładnię językową, trudno przyjąć, aby ponowną uchwałę mógł podjąć skład, który jej jeszcze nie podejmował. Jeżeli bowiem wcześniejszą uchwałę podjął skład siedmiu sędziów, to skład pełnej Izby nie podejmie ponownej uchwały, lecz wyda pierwsze orzeczenie. Bez względu na skład osobowy sądu, który w takim przypadku jest irrelevantny, zasadne jest przyjęcie, że to właśnie skład siedmiu sędziów byłby kompetentny do podjęcia ponownej uchwały.

W omawianej sprawie Izba Gospodarcza, do której skierowano zagadnienie prawne, kwestię poprawności formalnej postanowienia składu pytającego potraktowała w swoim uzasadnieniu nader lakonicznie; w punkcie II.1 Sąd stwierdził: „Mając na względzie wagę powstałych wątpliwości prawnych i dotychczasowe działania zmierzające do ich wyjaśnienia, można uznać za usprawiedliwione odstępianie od zwykłego trybu postępowania w takich sprawach, określone w art. 187 § 1 p.p.s.a.”.

Trudno odczytać powyższy fragment inaczej niż swoiste przyznanie się składu orzekającego do niezastosowania się do zwykłego, tj. ustawowego, trybu podejmowania uchwał. Nigdzie w tekście ustawy nie przewidziano przesłanki „wagi powstałych wątpliwości”, której zaistnienie nakazywałoby skierowanie pytania do składu Izby. Jeśli przyjąć tok rozumowania zaproponowany przez Sąd, rodzi się pytanie, czy „waga powstałych wątpliwości” nie powinna uzasadniać rozpatrzenia zagadnienia przez pełny skład NSA. Jeszcze bardziej zagadkowo brzmi sformułowanie „dotychczasowe działania zmierzające do wyjaśnienia wątpliwości prawnych”. Nie wiadomo w tym przypadku, czy chodzi o działania podejmowane przez NSA, organy podatkowe, czy może podatnika.

Połączenie uzasadnienia pozanormatywnego „odstąpienia od zwykłego trybu” z jego lakonicznością może budzić wątpliwości. Dodatkowo wzmacnia je dotychczasowa praktyka orzecznicza. W innej sprawie, rozpoznanej w 2011 r. przez skład pełnej Izby (tym razem Finansowej), wskazano w uzasadnieniu drogę, jaką przeszło zagadnienie prawne sformułowane przez skład pytający⁸. Zwykły skład NSA, nie aprobując wcześniejszej uchwały składu siedmiu sędziów w sprawie opodatkowania tzw. pakietów świadczeń medycznych, przedstawił pytanie do rozstrzygnięcia właśnie składowi siedmiu sędziów. Dopiero taki rozszerzony skład w drodze postanowienia przekazał zagadnienie pełnemu składowi Izby Finansowej. W uzasadnieniu uchwały słusznie wskazano podstawę prawną takiego działania, jaką jest art. 264 § 4 p.p.s.a. W tym wypadku zagadnienie prawne przeszło jednak właściwą „drogę”: od składu zwykłego NSA, poprzez skład siedmiu sędziów, aż do ostatecznego jego rozpoznania przez Izbę Finansową.

Mając na uwadze poczynione wyżej uwagi, nie można pominąć kwestii ewentualnego formalnego rozstrzygnięcia, które powinna była podjąć Izba Gospodarcza w uchwale z 22 czerwca 2011 r. Pewnym usprawiedliwieniem dla działania Izby, choć tylko częściowym, jest konieczność podjęcia przez skład rozszerzony uchwały. Artykuł 269 § 2 stanowi, że Naczelny Sąd Administracyjny nie może odmówić podjęcia uchwały. Z oczywistych względów niedopuszczalne byłoby również umorzenie postępowania.

⁸ Uchwała Izby Finansowej NSA z 24 października 2011 r., II FPS 7/10.

Również w literaturze przedmiotu przyjmuje się, że skład poszerzony zobowiązany jest w takich wypadkach do podjęcia uchwały, której treścią powinno być stwierdzenie o pozostawieniu przedstawionego zagadnienia bez rozpoznania⁹. Wobec braku ustawowej możliwości podjęcia uchwały o takiej treści należy przyjąć przywołane stanowisko z ostrożnością. Ustawodawca nie przewidział możliwości pozostawienia uchwały bez rozpoznania, z drugiej strony – jak już zasygnalizowano – nie stosuje się przepisu o odmowie podjęcia uchwały. Wobec ewidentnej luki ustawowej składy poszerzone NSA, mimo błędnych postanowień składów pytających, powinny podjąć uchwałę *in meriti*.

Niedopuszczalne jest w każdym razie szukanie przesłanek pozaustawowych do podjęcia uchwały. Zadaniem składu poszerzonego jest na wstępie uzasadnienia wytknięcie błędu proceduralnego składowi zwykłemu, a następnie zaakcentowanie luki legislacyjnej. Działanie takie skutkowałoby na przyszłość po pierwsze: przyjęciem właściwej praktyki orzecniczej, która nie prowadziłyby do sytuacji bez wyjścia dla składów poszerzonych, po drugie: możliwością zmian normatywnych. Trudno bowiem liczyć i wymagać, aby ustawodawca, nie wiedząc o pominięciach legislacyjnych, sam je naprawiał. W tym zakresie potrzebna byłaby aktywna rola sądu, a także działalność informacyjna Prezesa NSA¹⁰. Pozostawienie ustawy w obecnym kształcie może zrodzić pokusę przedstawienia zagadnień prawnych szerszym składom orzecznicy niż rozpoznające pytanie wcześniej, jako swoistym wyższym instancjom. W rezultacie pełny skład Naczelnego Sądu Administracyjnego mógłby stać się właściwy w każdym wypadku, w którym zachodzą wątpliwości prawne. Z pewnością nie taki był zamysł prawodawcy.

III

Nie mniej istotnym problemem, a dla rozstrzygnięcia merytorycznego zagadnienia prawnego kwestią kluczową, stało się uzasadnienie uchwały Izby Gospodarczej. Swoje rozstrzygnięcie skład poszerzony oparł na wykładni prokonstytucyjnej, która w opinii autora tekstu narusza fundamentalną zasadę orzekania na podstawie ustawy. Naczelny Sąd Administracyjny, odnosząc się do kwestii przesłanki „zubożenia” podatnika występującego o zwrot nadpłaconej daniny, słusznie rozpoczął swój wywód od uznania wykładni językowej jako metody interpretacji, która nie uzależnia powstania nadpłaty od wykazania, że podatnik poniósł ciężar ekonomiczny podatku. Istotnie, prymat wykładni językowej (literalnej, gramatycznej) na gruncie prawa podatkowego jest niezaprzeczalny. W innym przypadku od stron podatkowego stosunku zobowiązaniowego żądano by spełnienia świadczeń, które nie wynikają z ustaw, co stanowiłoby naruszenie art. 84 i 217 Konstytucji RP.

Zdaniem NSA w sprawie zaistniały jednak przesłanki do odstąpienia od wykładni językowej i uzupełnienia jej o wykładnię celowościową, funkcjonalną oraz systemową. W ocenie sądu nie bez znaczenia pozostaje konieczność weryfikacji rezultatów wykład-

⁹ A. Skoczylas, *Działalność*, s. 206.

¹⁰ Zgodnie z art. 15 § 1 ustawy z 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. nr 153, poz. 1269 ze zm.) Prezes NSA informuje Prezydenta RP i Krajową Radę Sądownictwa o działalności sądów administracyjnych, oraz § 2 – Prezes NSA informuje Prezesa Rady Ministrów o problemach funkcjonowania administracji publicznej wynikających ze spraw rozpatrywanych przez sądy administracyjne.

ni z zasadami i normami wynikającymi z Konstytucji. Powyższe rozważania NSA, jak również stanowisko przyjmujące konieczność eliminacji rezultatów wykładni językowej niezgodnych z normami konstytucyjnymi w drodze pozajęzykowych metod wykładni, nie budzą wątpliwości. Jednak uznanie, że interpretacja art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej przy użyciu wyłącznie wykładni językowej jest niezgodna z regulacjami konstytucyjnymi, jest nieuzasadnione. W swoich dalszych rozważaniach NSA, stwierdzając brak definicji legalnej nadpłaty, podejmuje próbę odnalezienia norm regulujących tę instytucję w przepisach konstytucyjnych, m.in. art. 1, 64, 77 ust. 1 Konstytucji RP. W tym zakresie poszerzony skład NSA pominął treść ustawy (art. 72 O.p.) i oparł swoje uzasadnienie bezpośrednio na normach konstytucyjnych. Co najmniej z kilku powodów orzeczenie Sądu i jego uzasadnienie budzi poważne zastrzeżenia.

Po pierwsze, nie sposób nie zauważyć, że NSA w istocie nie uwzględnił brzmienia art. 72 O.p. Uznał, że wobec braku definicji nadpłaty w ustawie podatkowej nadanie treści przepisowi leży w kompetencji składu orzekającego, który to uczynił, przyjmując taką definicję, która byłaby zgodna z wybranymi normami Konstytucji. Takie działanie należy uznać za niedopuszczalne. Nie odnosząc się w tym miejscu do szczegółowych rozważań dotyczących stosowanych modeli nadpłaty, wyróżnia się dwa podstawowe systemy¹¹. Pierwszy z nich uzależnia zwrot nadpłaconego podatku od poniesienia przez podatnika ciężaru ekonomicznego daniny. Drugi zaś nie przewiduje spełnienia dodatkowych przesłanek uzasadniających zwrot nienależnie pobranego podatku. Każdy z wymienionych systemów jest równoprawny, a przyjęcie jednego z nich zależy jedynie od woli prawodawcy. Polski ustawodawca zdecydował się przyjąć rozwiązanie nieprzewidujące spełnienia dodatkowych przesłanek, które uzasadniałyby zwrot nadpłaty. Niedopuszczalne byłoby także stosowanie w przypadku nadpłaty przepisów Kodeksu cywilnego dotyczących nienależnego świadczenia (art. 405–410 k.c.). W obowiązujących przepisach okoliczność bezpodstawnego wzbogacenia nie może być przesłanką zwrotu nadpłaty¹². W uzasadnieniu uchwały NSA ten fakt całkowicie pomija. Faktyczne zignorowanie rozwiązania ustawowego i oparcie rozstrzygnięcia wyłącznie na normach konstytucyjnych stanowi *de facto* uznanie art. 72 O.p. za niezgodny z Konstytucją RP. Naczelny Sąd Administracyjny, chcąc jednak dokonać wykładni prokonstytucyjnej, sam naruszył Konstytucję. Zgodnie bowiem z art. 178 ust. 1 Konstytucji sędziowie podlegają tylko Konstytucji i ustawom. Stosowanie ustawy jest więc zawsze obowiązkiem sądu, niezależnie od przyjętego systemu wartości. Jeżeli zaś sąd ma wątpliwości dotyczące zgodności normy ustawowej z Konstytucją, ma możliwość skierowania pytania prawnego na podstawie art. 193. Niedopuszczalne jest jednak pominięcie w orzeczeniu normy ustawowej. Kompetencja taka zarezerwowana jest wyłącznie dla Trybunału Konstytucyjnego¹³. W sposób oczywisty zarówno zagadnienia prawne kierowane przez składy pytające, jak również uchwały poszerzonych składów NSA, nie mogą zmierzać do wyjaśnienia wątpliwości prawnych dotyczących zgodności ustaw oraz innych aktów normatywnych niższej rangi z Konstytucją¹⁴.

¹¹ Zob. zdanie odrębne do omawianej uchwały m.in. sędziów K. A. Stec i M. Korycińskiej.

¹² Zob. L. Etel, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, S. Presnarowicz, P. Pietrasz, *Ordynacja podatkowa – komentarz*, Warszawa 2011, s. 458.

¹³ Zob. zdanie odrębne do uchwały sędziów NSA J. Bały.

¹⁴ Zob. T. Woś, H. Knysiak-Molczyk, M. Romańska, *Postępowanie sądowoadministracyjne*, Warszawa 2009, s. 309.

Po drugie, nie ma racji NSA, w uzasadnieniu uchwały twierdząc, że brak jest definicji legalnej nadpłaty. Jak podkreśla się w literaturze, art. 72 O.p. zawiera tzw. definicję przez wyliczenie¹⁵. Brak jest natomiast definicji realnej nadpłaty, która określałaby cechy przynależne nadpłacie¹⁶. Pomijając szczegółowe rozważania dotyczące ewentualnego braku poprawności logicznej wyliczenia z art. 72 O.p., należy przyjąć, że ustawodawca wymienił stany faktyczne, których zaistnienie pozwala przyjąć, iż nadpłata powstała¹⁷. Bez większych wątpliwości można uznać definicję nadpłaty z Ordynacji podatkowej jako nieklasyczną definicję zakresową¹⁸ lub też definicję niepełną, gdzie ustawodawca wskazuje, jakie kwoty należy traktować jako nadpłatę¹⁹. W związku z tym niezasadnie przyjął NSA, że wobec braku „pełnej definicji nadpłaty (...) zachodzi konieczność podjęcia próby odnalezienia norm regulujących to zagadnienie w przepisach Konstytucji”. W literaturze przyjmuje się bowiem pogląd, zgodnie z którym niedopuszczalne jest odstępstwo od rezultatów wykładni językowej m.in. w przypadku, gdy w ustawie formuluje się definicję określonego pojęcia²⁰.

Po trzecie, w uzasadnieniu uchwały NSA zdaje się pomijać kwestię odróżnienia wykładni prokonstytucyjnej od oparcia rozstrzygnięcia wprost na normach konstytucyjnych. Jak trafnie zauważyli w swoich zdaniach odrębnych sędziowie K. A. Stec i M. Korycińska: „Uprawnienie i (obowiązek) dokonywania prawidłowej wykładni przepisów prawa odróżnić jednak należy od prawa do oceny ich konstytucyjności oraz zgodności z normami prawa unijnego jak i od prawotwórczej działalności”. Mając na uwadze wcześniej przywołane poglądy wyrażone w uchwale, należy przyjąć, że tok rozumowania przyjęty przez NSA musiał nieuchronnie doprowadzić do orzekania bezpośrednio na podstawie przepisów Konstytucji. Zdaniem Sądu przy rozpoznawaniu zagadnienia prawnego wystąpiła luka prawna polegająca na braku definicji nadpłaty. Kolejnym, niejako naturalnym krokiem, jaki podjął skład orzekający, było uzupełnienie luki poprzez oparcie się na zasadach konstytucyjnych.

Naczelny Sąd Administracyjny nie wziął jednak pod uwagę przesłanek uprawniających do takiej interpretacji tekstu prawnego, które w rozpoznawanej sprawie nie wystąpiły. Jak podkreśla się w literaturze, dyrektywa wykładni zgodnej z Konstytucją należy do szerszej grupy wykładni systemowej. Dyrektywa ta spełnia zasadniczo rolę dyrektywy drugiego stopnia, a zatem pozwala na wybór tej hipotezy interpretacyjnej, za którą przemawia argumentacja leżąca u podłoża danej dyrektywy²¹. Celem skorzystania z dyrektywy wykładni zgodnej z Konstytucją jest wybór jednej z dwóch lub większej liczby hipotez interpretacyjnych²². Innymi słowy, można przyjąć, że dyrektywa taka służy wyborowi takiego znaczenia normy prawnej, które najpełniej odpowiada zasadom i wartościom wyrażonym w Konstytucji. Natomiast hipotezy interpretacyjne

¹⁵ Zob. S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, *Ordynacja podatkowa – komentarz*, Warszawa 2011, s. 423.

¹⁶ *Ibidem*.

¹⁷ *Ibidem*.

¹⁸ Zob. M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002, s. 198.

¹⁹ Zob. L. Etel, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, S. Presnarowicz, P. Pietrasz, *Ordynacja*, s. 454.

²⁰ Zob. B. Brzeziński, (w:) L. Etel (red.), *System prawa finansowego*, t. III, Warszawa 2010, s. 448.

²¹ Zob. B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 101.

²² *Ibidem*.

muszą wynikać z uprzednio dokonanej wykładni językowej (pierwszego stopnia). Jak wyżej wspomniano, dyrektywa wykładni zgodnej z Konstytucją jest bowiem w tym przypadku dyrektywą wyboru między otrzymanymi dwiema lub większą liczbą hipotez interpretacyjnych wynikających z wykładni językowej. Skoro zatem NSA uznał, że w wypadku nadpłaty istnieje luka prawna, nie mógł otrzymać co najmniej dwóch hipotez interpretacyjnych, których kolizja mogłaby zostać usunięta w drodze zastosowania dyrektywy prokonstytucyjnej.

Na marginesie powyższych rozważań dziwić musi lakoniczne stwierdzenie składu orzekającego o luce w prawie w przypadku art. 72 O.p. Jeżeli bowiem NSA korzysta z dyrektywy wykładni zgodnej z Konstytucją, to stwierdzając istnienie luki, powinien skorzystać z dyrektywy wykładni eliminującej ją. Ponownie należy odnieść się w tym przypadku do doktryny prawa podatkowego, która wskazuje takie odczytywanie przepisów prawa, aby nie ujawniały się luki czy też sprzeczności w prawie²³. Nawet gdyby interpretator uznał istnienie takich luk, zobowiązany jest podjąć działania zmierzające do ich wyeliminowania dostępnymi środkami²⁴. W uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego takich zabiegów brak. Wydaje się również, że nieuzasadnione byłoby w tym wypadku stosowanie analogii – co do zasady dopuszczalnej przy wykładni prawa²⁵. Analogia z ustawy lub z prawa służy co do zasady eliminacji luk. Jak już wyżej wspomniano, trudno mówić, że rozwiązanie nieuwzględniające ponoszenia ciężaru daniny przy nadpłacie było przeoczeniem ustawodawcy. Stosowanie analogii byłoby zatem modyfikacją woli ustawodawcy.

Niewątpliwie kwestia wykładni prokonstytucyjnej nie jest oczywista i jednoznaczna. Wymaga ona uwzględnienia regulacji ustawowych przy możliwie najpełniejszym poszanowaniu zasad i wartości konstytucyjnych. Trudno jednak mówić o wykładni tekstu ustawy, gdy nie jest on brany pod uwagę, a rozstrzygnięcie oparte jest wyłącznie na normach konstytucyjnych. Warto w tym miejscu zaznaczyć istotę zasady bezpośredniego stosowania norm konstytucyjnych. Jak wynika bowiem z orzecznictwa, art. 8 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej należy interpretować w ten sposób, że rozstrzygnięcie sprawy przez sąd na podstawie normy konstytucyjnej „może mieć miejsce tylko wtedy, gdy norma konstytucyjna jest skonkretyzowana w stopniu pozwalającym na samoistne jej zastosowanie”, przy czym zdaniem Sądu Najwyższego zarówno norma konstytucyjna, jak i ustawowa powinny posiadać ten sam stopień konkretyzacji (tzw. symetria treściowa)²⁶. Nietrudno zauważyć, że żaden przepis Konstytucji RP (w szczególności art. 84 i 217 regulujące podstawy nakładania danin publicznych) nie odnosi się choćby ogólnie do kwestii nadpłaty w prawie podatkowym. W związku z tym Naczelny Sąd Administracyjny nie był uprawniony w tym zakresie do pominięcia regulacji ustawowej, która nie odnosi się do kwestii konieczności poniesienia ciężaru ekonomicznego przy zwrocie nadpłaty.

Nawet najbardziej uzasadnione aksjologicznie wnioski prawnicze nie powinny odrywać się od przepisów ustawy. Jeżeli zaś zdaniem sądu przyjęte przez ustawodawcę

²³ *Ibidem*, s. 102.

²⁴ *Ibidem*.

²⁵ *Ibidem*, s. 130.

²⁶ Zob. wyrok SN z 8 stycznia 2009 r., sygn. akt I CSK 482/08 oraz wyrok TK z 8 grudnia 1999 r., sygn. akt SK 19/99.

założenia są nie do pogodzenia z wartościami konstytucyjnymi przyjętymi przez ustrojodawcę, powinien on skierować pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją.

Konkludując, należy stwierdzić, że uchwała Izby Gospodarczej NSA z pewnością będzie wpływać w najbliższym czasie na rozstrzygnięcia zarówno organów podatkowych, jak i sądów administracyjnych w podobnych sprawach. Wydaje się jednak, że uwagi poczynione w uzasadnieniu przez skład orzekający, odnoszące się do wykładni pojęcia nadpłaty, nie powinny przesądzać o zmianie dotychczasowej linii orzeczniczej w tym zakresie. Stwierdzenie przez Naczelny Sąd Administracyjny, że konieczną przesłanką zwrotu nadpłaconego podatku jest poniesienie przez podatnika ciężaru ekonomicznego daniny, należy uznać za odosobnione i bezzasadne. Podatnicy znajdujący się w podobnej sytuacji powinni wskazywać na specyfikę stanu faktycznego, który był podstawą podjęcia uchwały.

Odnosząc się do postępowania w przedmiocie podjęcia uchwał konkretnych, należy zauważyć, że kwestia ta nie jest obecnie uregulowana w stopniu dostatecznym. Do czasu niezbędnych zmian legislacyjnych wskazana byłaby odpowiednia praktyka Naczelnego Sądu Administracyjnego. Jak wyżej wskazano, takiej jednak brakuje, co wprowadza dodatkowe nieporozumienia i wpływa na jednolitość orzecznictwa, czego dobitnym przykładem było złożenie wielu zdań odrębnych do uchwały.