

*Dobrosława Antonów**

Prawo do zwrotu nadpłaty powstałej w wyniku orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości jako gwarancja pozycji podatnika w procesie stosowania prawa podatkowego

Stosowanie prawa podatkowego jest złożonym, wieloetapowym procesem, w którym uczestniczy wiele podmiotów. Podmioty te dysponują zróżnicowanymi uprawnieniami, ciążą na nich różne obowiązki, a dodatkowo ich wiedza i umiejętności z zakresu prawa podatkowego i zasad jego stosowania są zazwyczaj znacznie zróżnicowane. Uprawnione wydaje się spostrzeżenie, iż przez wzgląd na zróżnicowaną pozycję podatnika (płatnika) i organu podatkowego w podatkowym stosunku zobowiązaniowym, dyskurs prowadzony przez te podmioty na etapie stosowania prawa podatkowego nie jest dyskursem równoprawnych podmiotów. Wynika to nie tylko z potencjalnie większych kompetencji merytorycznych organu podatkowego w zakresie znajomości prawa i zasad jego stosowania. Ta sytuacja ma swoje źródło także w technice postępowania podatkowego. Technika ta, w przeważającej mierze oparta na samoobliczeniu podatku przez podatnika lub obliczeniu podatku przez płatnika, nakłada na te właśnie podmioty skomplikowane i ryzykowne obowiązki w procesie stosowania prawa podatkowego, w tym ustalenie przepisów materialnych i procesowych oraz ich wykładnię i zastosowanie w odniesieniu do zaistniałego stanu faktycznego. Rola organu podatkowego sprowadza się tu głównie do weryfikacji czynności podjętych przez podatników na pierwszym etapie stosowania prawa podatkowego¹.

Problem pozycji podatnika w procesie stosowania prawa podatkowego zyskuje na znaczeniu w realiach członkostwa Polski w Unii Europejskiej². Bezpośrednie obowiązywanie przepisów podatkowego prawa unijnego w polskim porządku prawnym determinuje proces stosowania prawa, a więc również wykładni operatywnej prawa podatkowego, zwiększając stopień trudności interpretacji

* Dr Dobrosława Antonów – Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii, Uniwersytet Wrocławski.

¹ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 39.

² Szerzej na temat problemów wykładni prawa podatkowego w realiach członkostwa Polski w Unii Europejskiej: D. Antonów, *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2009.

prawa. Sytuacja ta prowadzi do pogłębienia różnic w pozycji podatnika, organu podatkowego i sądów administracyjnych. W znacznej mierze wynika to także ze zróżnicowanej pozycji tych podmiotów w relacji z Trybunałem Sprawiedliwości (ich pozycji względem TS) oraz skuteczności jego orzeczeń na gruncie indywidualnych spraw podatników. Aktywność TS odgrywa bowiem, jak wiadomo, kluczową rolę w kształtowaniu prawidłowej wykładni prawa unijnego i prawa krajowego w zgodzie z prawem unijnym, determinując także rodzaj i przebieg czynności podejmowanych w ramach procesu stosowania prawa podatkowego. Z racji pozycji sądów administracyjnych w relacji z TS, dotyczy to zwłaszcza sądowego etapu stosowania prawa podatkowego.

W kontekście braku możliwości zwracania się przez podatników i organy podatkowe do TS z pytaniem dotyczącym wykładni przepisów prawa unijnego, szczególnego znaczenia nabierają regulacje prawne, które określają rolę i formalną skuteczność orzeczeń TS w postępowaniu podatkowym, a zwłaszcza na etapie samodzielnych czynności podejmowanych przez podatników w ramach procesu stosowania prawa podatkowego.

Swoista skuteczność orzecznictwa TS w procesie stosowania prawa podatkowego przez podatników i organy podatkowe na gruncie polskiego ustawodawstwa wynika przede wszystkim z zawartych w przepisach Ordynacji podatkowej (dalej: o.p.) regulacji z zakresu wydawania i zmiany interpretacji podatkowych, przesłanek wznowienia postępowania podatkowego oraz przesłanek powstania nadpłaty. Wspomniane regulacje w różny sposób – bądź poprzez związanie organów podatkowych obowiązkiem uwzględniania orzecznictwa TS, bądź poprzez nadanie podatnikom określonych uprawnień w zakresie powoływania się na orzecznictwo TS w ich indywidualnych sprawach – kształtują sytuację podatnika jako adresata przepisów podatkowego prawa unijnego³.

Zgodnie z przepisem art. 14a o.p. minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, dokonując w szczególności ich interpretacji, z urzędu lub na wniosek, przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (interpretacje ogólne). Zgodnie zaś z przepisem art. 14e o.p. minister właściwy do spraw finansów publicznych może, z urzędu, zmienić wydaną interpretację ogólną lub indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Na gruncie wskazanych przepisów o.p. orzecznictwo TS jest zatem jednym z wyznaczników prawidłowej wykładni

³ Na temat orzecznictwa TS w procesie stosowania prawa przez organy podatkowe szerzej D. Antonów, *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości w procesie stosowania prawa przez organy podatkowe*, [w:] P. Borszowski, A. Huchla, E. Rutkowska-Tomaszewska (red.), *Podatnik versus organ podatkowy*, Studia Finansowoprawne nr 2, Wrocław 2011, s. 9–24.

przepisów prawa podatkowego. W zakresie, w jakim podstawę rozstrzygnięcia w konkretnej sprawie podatnika stanowią przepisy krajowe implementujące regulacje unijne lub bezpośrednio skuteczne regulacje unijne, orzecznictwo TS ma zaś znaczenie rozstrzygające.

Regulacje z zakresu interpretacji podatkowych można określić jako regulacje, które w sposób pośredni gwarantują skuteczność orzecznictwa TS w indywidualnych sprawach podatników, poza postępowaniem, w związku z którym wydane zostało orzeczenie TS. Ten pośredni charakter rozumieć należy w ten sposób, że przepisy z zakresu wydawania i zmiany interpretacji podatkowych nakazują organom podatkowym w ramach tych działań uwzględniać orzecznictwo TS. Ostatecznie więc zastosowanie się przez podatnika do wydanej przez organ podatkowy, z uwzględnieniem orzecznictwa TS, interpretacji powoduje, że w odniesieniu do podatnika w jego konkretnej sprawie także zastosowana zostanie wykładnia zgodna z tym orzecznictwem. Trudno jest jednak przyjąć, iż wówczas podatnik postępuje bezpośrednio zgodnie z wykładnią przyjętą przez TS. Zyskuje on określoną ochronę w przypadku zastosowania się do wykładni zgodnej z orzecznictwem TS przyjętej w interpretacji podatkowej. Dzieje się tak jednak nie ze względu na skuteczność tego orzecznictwa, ale ze względu na charakter i skuteczność interpretacji podatkowych. Orzecznictwo TS jedynie pośrednio kształtuje wówczas sytuację podatnika i to jedynie wtedy, gdy organ, wydając interpretację podatkową, orzecznictwo to uwzględnił.

Nieco inny charakter mają regulacje dotyczące wznowienia postępowania, jeżeli orzeczenie TS ma wpływ na wydaną decyzję oraz uprawnienie do zwrotu nadpłaty powstałej w wyniku orzeczenia TS. Zgodnie z przepisem art. 240 § 1 pkt 11 o.p., w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznowia się postępowanie, jeżeli orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości ma wpływ na treść wydanej decyzji. W tym przypadku wznowienie postępowania występuje tylko na żądanie strony, wniesione w terminie miesiąca od dnia publikacji sentencji orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej (art. 241 § 2 pkt 2 o.p.). Zgodnie zaś z przepisem art. 74 o.p., jeżeli nadpłata powstała w wyniku orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, a zobowiązanie podatkowe powstało w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1, wysokość nadpłaty określa podatnik we wniosku o jej zwrot.

Na gruncie obu regulacji, zarówno w odniesieniu do kwestii wznowienia postępowania, jak i w przypadku wniosku o zwrot nadpłaty, orzecznictwo TS może wywierać realny wpływ na indywidualną sprawę podatnika. Regulacje te określają zatem zakres skuteczności orzecznictwa TS na gruncie polskiego postępowania podatkowego i to poza sprawą, w której orzeczenie to zostało wydane. Obie regulacje (zarówno w kwestii wznowienia postępowania, jak i stwierdzenia nadpłaty) określają uprawnienie podatnika do podjęcia czynności procesowych, które zapewnią faktyczną skuteczność orzecznictwa TS w ich indywidualnych sprawach. W przypadku obu instytucji podmiotem aktywnym jest podatnik, a nie

organ podatkowy. To podatnik jest uprawniony do złożenia wniosku o wznowienie postępowania i wniosku o zwrot nadpłaty, powołując się bezpośrednio na właściwe orzeczenie TS. Wyłącznym zatem uprawnieniem i wolą podatnika jest podjęcie działań, które spowodują rozszerzenie skuteczności orzecznictwa TS na jego indywidualną sprawę. W przypadku regulacji związanych z interpretacjami indywidualnymi do obowiązków organów podatkowych należy uwzględnianie orzecznictwa TS. Można wprawdzie podnieść, że wolą podatnika jest zastosowanie się – lub nie – do wydanej przez organ podatkowy interpretacji. Regulacje te mają jednak inny charakter niż te związane ze wznowieniem postępowania lub stwierdzeniem nadpłaty. W przypadku tych regulacji wniosek podatnika, wynikający z jego samodzielnych ustaleń na gruncie dorobku orzecznictwa TS, jest wyłącznym źródłem (bez udziału organu podatkowego) wpływu tego orzecznictwa na sprawę podatnika. Wskazać należy także, iż te dwie regulacje tworzą określone uprawnienia dla podatników do tego, aby w procesie stosowania prawa podatkowego samodzielnie podejmowali określone czynności proceduralne wyłącznie w oparciu o własną analizę orzecznictwa TS. W niniejszym opracowaniu szerszej analizie zostanie poddana problematyka uprawnień podatnika na gruncie regulacji dotyczącej nadpłaty powstałej w wyniku orzeczenia TS.

W doktrynie zauważa się, iż pojęcie nadpłaty nie zostało przez ustawodawcę jednoznacznie zdefiniowane⁴. Znajdująca się w przepisie art. 72 o.p. definicja nadpłaty wskazuje, że nadpłatą jest kwota pieniężna nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku przez podatnika lub płatnika. Przyjmuje się zatem, iż – najogólniej mówiąc – nadpłata powstaje w wyniku wystąpienia przesunięcia majątkowego, przy czym nie istnieje podstawa normatywna uzasadniająca to przesunięcie, a normy prawa podatkowego wiążą z tą sytuacją określone skutki prawne⁵. Także na gruncie orzecznictwa przyjmuje się z pewnym uogólnieniem, iż nadpłatę określić należy jako podatek nienależny lub podatek nadpłacony. Wystąpi ona zatem wówczas, gdy podatnik jest zobowiązany do uiszczenia podatku, ale kwota zapłacona jest wyższa od należnej (podatek nienależny) lub gdy podatnik zapłacił podatek, choć nie był do tego zobowiązany na mocy przepisów prawa (podatek nienależny)⁶. W każdym z tych przypadków zatem podatnik zapłacił podatek niezgodnie z przepisami prawa. Stąd w orzecznictwie podkreśla się, iż „nadpłata nie ma samodzielnego bytu prawnego, co oznacza, iż jest ona sprzężona z obowiązkiem lub zobowiązaniem podatkowym. Inaczej mówiąc, o istnieniu lub nie nadpłaty decydują przepisy prawa materialnego”⁷.

Powstanie nadpłaty, oceniane z perspektywy procesu stosowania prawa podatkowego, stanowi wynik popełnionego przez podatnika (płatnika) błędu w zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego. Błędne zastosowanie przepi-

⁴ M. Ślifierczyk, *Nadpłata podatku*, Zakamycze 2005, s. 21.

⁵ Ibidem, s. 24.

⁶ Wyrok NSA z 27 października 1995 r., sygn. akt III SA 461/95, LEX nr 27019.

⁷ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 25 lutego 2010 r., sygn. akt I SA/Gd 880/09, LEX nr 599452.

sów prawa podatkowego oznaczać może wszelkie błędy możliwe do popełnienia w procesie stosowania prawa przez podatnika, skutkujące zapłatą podatku w nadmiernej wysokości lub też bez podstawy prawnej. Mogą to być różnego rodzaju i o różnym znaczeniu błędy lub omyłki, wynikające z błędnej wykładni przepisów prawa podatkowego, ale także z błędnego wyboru i zastosowania źródła prawa czy też błędnego zastosowania przepisu prawa podatkowego do zaistniałego z udziałem podatnika stanu faktycznego. Tę kategorię nadpłaty, wynikającej z błędnego zastosowania przepisów prawa podatkowego, klasyfikuje się w doktrynie jako nadpłatę incydentalną (losową)⁸.

Na tle tej ogólnej refleksji dotyczącej instytucji nadpłaty – nadpłata powstała w wyniku orzeczenia TS wykazuje cechy szczególne. Przede wszystkim wskazać należy, iż powstanie nadpłaty w tym przypadku nie jest związane z błędem podatnika w zakresie stosowania prawa podatkowego. Nie wynika ona z błędnego ustalenia walidacyjnego lub interpretacyjnego dokonanego przez podatnika. Jak wskazuje się w orzecznictwie: „odróżnić należy stan faktyczny, w którym podatnik wadliwie stosuje obowiązujące prawo, od stanu faktycznego, w którym podatnik stosuje się prawidłowo do prawa, wprawdzie obowiązującego w dniu składania deklaracji, lecz wadliwego, tj. naruszającego normy prawne wyższego rzędu. W tej drugiej bowiem sytuacji podatnik w żaden sposób nie «zawinił» powstaniu nadpłaty, działając w zaufaniu do obowiązującego prawa, które jednak po czasie okazało się sprzeczne z porządkiem prawnym wyższego rzędu. Ta jakościowa odrębność stanu faktycznego uzasadnia odrębne uregulowanie kwestii nadpłaty w przypadku, gdy podatnikowi można zarzucić pewnego rodzaju «zawinienie» w powstaniu nadpłaty, przez np. nieznajomość prawa, oraz w przypadku, gdy to «zawinienie» leży po stronie państwa nieprawidłowo implementującego przepisy wspólnotowe”⁹. W kontekście powyższego można sformułować bardziej ogólną refleksję, iż nadpłata w przypadku przewidzianym w przepisie art. 74 o.p. wynika z błędu na poziomie tworzenia, a nie stosowania prawa. Skoro bowiem jest ona związana z sytuacją, w której w kontekście orzeczenia TS przepisy prawa krajowego są niezgodne z przepisami prawa unijnego, oznacza to, że podatnikowi przysługuje zwrot podatku nadpłaconego z powodu błędu prawodawcy. Rodzi to dalszy wniosek, iż w tym przypadku prawo do zwrotu nadpłaty stanowi w procesie stosowania prawa środek służący wyeliminowaniu negatywnych skutków działań prawodawcy, ocenianych z perspektywy prawa unijnego jako błędne (niezgodne z prawem unijnym). Poszukiwanie

⁸ M. Śliferczyk, *op. cit.*, s. 26.

⁹ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 25 lutego 2010 r., sygn. akt I SA/Gd 880/09, LEX nr 599452. Podobne stanowisko prezentuje minister finansów, który także podkreśla, że nadpłata powstała w trybie określonym w art. 74 ustawy Ordynacja podatkowa nie wynika z błędu podatnika. Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 5 marca 2009 r., PK4/801225/ZAP/09/AP-291, Tryb zwrotu oraz oprocentowanie nadpłat powstałych w wyniku orzeczenia ETS z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-414/07; www.mofnet.gov.pl; Dor.Podat.2010.3.180, Dz.Urz.MF.2009.4.31.

błędów odnosi się zatem nie do etapu stosowania, ale do etapu tworzenia prawa. Uprawnienie do zwrotu nadpłaty podatku stanowi zaś instrument służący ochronie podatnika w sytuacji błędów popełnionych nie przez niego samego, a przez prawodawcę.

Na gruncie przepisu art. 74 o.p. uprawnienie do zwrotu nadpłaty przysługuje podatnikowi wówczas, gdy spełnione zostaną określone w tym przepisie przesłanki. Przede wszystkim, uprawnienie to dotyczy wyłącznie podatników, których zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1, a więc z mocy prawa. Jednocześnie regulacja przewidziana w tym przepisie odnosi się do przypadku, gdy nadpłata powstanie w wyniku orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości, a podatnik złożył jedną z deklaracji, o których mowa w art. 73 § 2, lub inną deklarację, z której wynika wysokość zobowiązania podatkowego, wówczas wysokość nadpłaty określa podatnik we wniosku o jej zwrot, składając równocześnie skorygowaną deklarację. Gdy podatnik został rozliczony przez płatnika, wysokość nadpłaty określa podatnik we wniosku o jej zwrot, składając równocześnie zeznanie (deklarację), o którym mowa w art. 73 § 2 pkt 1. Gdy zaś podatnik nie był obowiązany do składania deklaracji, wysokość nadpłaty określa podatnik we wniosku o jej zwrot.

Przyjęta przez ustawodawcę koncepcja nadpłaty powstałej w wyniku orzeczenia TS dowodzi, iż adresatem tej regulacji są wyłącznie podatnicy tych podatków, w których zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, bez udziału organu podatkowego wydającego decyzję podatkową. Uprawnienie to należy zatem rozważać jedynie jako element charakterystyczny procesu stosowania prawa podatkowego w zakresie, w jakim ustawodawca przyjął technikę podatkową opartą na samoobliczeniu lub obliczeniu płatniczym. Dotyczy więc wyłącznie tych sytuacji, gdy podatnik (ewentualnie płatnik) zostaje zobowiązany do podjęcia samodzielnych czynności w procesie stosowania prawa podatkowego, obejmujących ustalenia waldacyjne i interpretacyjne, a w konsekwencji tych ustaleń także do szeregu czynności technicznych zmierzających do zapłaty podatku we właściwej wysokości, miejscu i czasie.

W przepisie art. 74 o.p. ustawodawca określa dwie przesłanki powstania nadpłaty. Jedną z nich jest orzeczenie TS. Relację tę zobrazować można, odwołując się do uzasadnienia wyroku NSA, w którym sąd ten wypowiedział się, iż: „przepis art. 74 *in principio* wskazuje na zależność funkcjonalną między orzeczeniem ETS a powstaniem nadpłaty, nawiązując do tego, w związku z czym nadpłata powstaje. Przepis wspomina wyłącznie o zdarzeniu leżącym u podstaw nadpłaty (orzeczeniu ETS), które może zostać odpowiednio skonsumowane. Orzeczenie ETS daje więc podstawę do tego, aby podatnik – powołując się na jego skutki – zweryfikował stan swoich rozliczeń podatkowych, żądając zwrotu kwot podatku, których nie musiał uiścić z uwagi na podjęte orzeczenie”¹⁰.

¹⁰ Wyrok NSA z dnia 14 października 2011 r., sygn. akt I FSK 1656/10, LEX nr 1069311.

Przepis art. 74 o.p. nie precyzuje wymagań stawianych orzecznictwu TS, które miałyby stanowić przyczynę powstania nadpłaty. Uwzględniając jednak kompetencje TS oraz cele przepisu art. 74 o.p., przyjąć należy, iż przepis ten dotyczy orzecznictwa TS w przedmiocie wykładni prawa unijnego w zakresie, w jakim wynika z niego niezgodność krajowego ustawodawstwa podatkowego z prawem unijnym. Sądy krajowe przyjmują w odniesieniu do art. 74 o.p., iż „przewidziany tym przepisem tryb powstania nadpłaty jest związany z kompetencjami Trybunału Konstytucyjnego, którego orzeczenia o niezgodności ustaw z Konstytucją RP i ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi skutkują utratą mocy obowiązującej ustawy w całości lub w części, co z kolei może prowadzić do tego, że zmienia się albo w całości wygasa ciążyący na podatniku obowiązek podatkowy. Z uwagi zaś na skutki przystąpienia Polski z dniem 1 maja 2004 r. do Unii Europejskiej i konieczność uwzględniania od tej daty prymatu prawa wspólnotowego nad prawem krajowym, podobne skutki mają orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, stwierdzające niezgodność prawa krajowego z przepisami wspólnotowymi. Podatek zapłacony na podstawie przepisu krajowego zakwestionowanego przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości jako naruszający prawo wspólnotowe jest świadczeniem zapłaconym bez podstawy prawnej, a więc nienależnie. Tym samym spełnia warunki uznania go za nadpłatę”¹¹. Podkreślenia wymaga, iż na gruncie regulacji art. 74 o.p. konieczne jest stwierdzenie istnienia tego typu niezgodności przez TS. Samo jej wskazanie przez podatnika jest zaś niewystarczające. Stąd w orzecznictwie podkreśla się, iż „przesłanką do żądania nadpłaty na podstawie art. 74 o.p. nie może być sama niezgodność przepisów krajowych z prawem wspólnotowym. Tego rodzaju argument może być podnoszony przez stronę we wniosku o stwierdzenie nadpłaty składanym na podstawie art. 75 § 1 o.p. i będzie podlegał ocenie organu w procesie stosowania prawa oraz w dalszej kolejności ocenie sądu krajowego. Natomiast tryb stwierdzenia nadpłaty, inicjowany wnioskiem, o którym mowa w art. 74 o.p., ma charakter szczególny i znajdzie zastosowanie tylko wówczas, gdy rzeczywiście istnieje i zostało przez podatnika powołane [...] orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, stwierdzające niezgodność krajowego ustawodawstwa z przepisami wspólnotowymi”¹².

W odniesieniu do orzeczenia TS jako źródła powstania nadpłaty podatku, należy podkreślić, iż w grę wchodzi jedynie orzeczenie istniejące, a nie takie, które potencjalnie może zostać przez TS wydane. W orzecznictwie podkreśla się mianowicie, iż „warunkiem zastosowania art. 74 o.p. jest istniejące i powołane przez podatnika orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości stwierdzające niezgodność krajowego ustawodawstwa z przepisami wspólnotowymi, nie

¹¹ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 1 czerwca 2010 r., sygn. akt. III SA/Wr 155/10, LEX nr 586035.

¹² Ibidem.

zaś orzeczenie, które może zostać wydane w przyszłości, a jego treść nie jest z oczywistych względów znana”¹³.

Co również ważne, orzeczenie TS będzie miało wpływ na powstanie nadpłaty jedynie wówczas, gdy TS, dokonując wykładni przepisów prawa unijnego, odniósł się do oceny polskiego ustawodawstwa. Nie jest zaś wystarczające powołanie się na orzeczenie TS, w którym Trybunał wypowiedział się w kwestii ustawodawstwa innego państwa¹⁴.

Ustawodawca uzależnia powstanie nadpłaty od orzeczenia TS, nie wymaga jednak jego opublikowania. Stanowisko takie zgodne jest ze stanowiskiem przyjętym przez ministra finansów, który wypowiedział się, iż „przepisy art. 74 pkt 1 i art. 77 § 1 pkt 4 ustawy o.p. nie uzależniają powstania nadpłaty, jak również nie wiążą terminu zwrotu nadpłaty, od publikacji orzeczenia ETS w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej. Nadpłata powstaje «w wyniku orzeczenia», a nie «w wyniku publikacji orzeczenia». Wniosek o zwrot nadpłaty złożony przed publikacją orzeczenia wymaga więc merytorycznego rozpatrzenia”¹⁵.

W odniesieniu do orzeczenia TS, które warunkować może powstanie nadpłaty podatku, ustawodawca pośrednio określił relację czasową pomiędzy momentem realizacji zobowiązania podatkowego a momentem wydania orzeczenia TS, które może stanowić podstawę wniosku o zwrot nadpłaty podatku. W przepisie art. 74 o.p. ustawodawca posłużył się sformułowaniem: „nadpłata powstała w wyniku orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości”. Sformułowanie takie sugeruje następczy, w stosunku do momentu realizacji zobowiązania podatkowego, charakter orzeczenia TS. Oznacza to, że orzeczenie to powinno zostać wydane po tym, jak podatnik zapłacił podatek. Takie wnioski potwierdza także analiza orzecznictwa sądów krajowych. I tak, np. w odniesieniu do przepisu art. 74 o.p. NSA wypowiedział się, iż w przepisie tym „wskazano na zależność funkcjonalną między orzeczeniem ETS a powstaniem nadpłaty, nawiązując do tego, w związku z czym nadpłata powstaje (jakie jest jej źródło), ale nie przesądzając jednocześnie, kiedy ona powstaje. Przepis wspomina wyłącznie o zdarzeniu leżącym u podstaw nadpłaty (orzeczeniu ETS), które może zostać odpowiednio skonsumowane. Orzeczenie ETS daje więc podstawę do tego, aby podatnik – powołując się na jego skutki – zweryfikował stan swoich rozliczeń podatkowych, żądając zwrotu kwot podatku, których nie musiał (jak się okazało) uiścić z uwagi na podjęte orzeczenie. Skoro analizowany przepis uzależnia złożenie wniosku o zwrot nadpłaty

¹³ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 kwietnia 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 1787/10, LEX nr 863728.

¹⁴ Ibidem. We wskazanym orzeczeniu sąd wypowiedział się, iż w przedmiotowej sprawie skarżący jako przyczynę powstania nadpłaty wskazuje wyrok ETS w sprawie przeciwko Hiszpanii, który ze swojej istoty nie mógł stwierdzić niezgodności ustawodawstwa polskiego z przepisami wspólnotowymi.

¹⁵ Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 5 marca 2009 r., PK4/801225/ZAP/09/AP-291, Tryb zwrotu oraz oprocenowanie nadpłat powstałych w wyniku orzeczenia ETS...

od wystąpienia zdarzenia w postaci «orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości», w wyniku którego «nadpłata powstała» i orzeczenie takie zapada po tym, jak podatnik uprzednio złożył już deklarację, z której wynikała wysokość zobowiązania podatkowego, to późniejsze w stosunku do tej czynności pojawienie się orzeczenia ETS uznać należy za determinant przesądzający o stosowaniu art. 74 o.p. Jego działanie odnosi się bowiem do stanu faktycznego w postaci wydania orzeczenia ETS generującego sytuację kwalifikowaną jako stan powstania nadpłaty, a ściślej rzecz ujmując: stan, który może zostać przez podatnika wykorzystany dla wykazania istnienia nadpłaty¹⁶.

Aby podatnik mógł powołać się na orzeczenie TS w celu wykazania powstania nadpłaty podatku na podstawie art. 74 o.p., musi wykazać podobieństwo sprawy zaistniałej z jego udziałem ze sprawą, w której wypowiedział się TS. Kiedy nadpłata podatku powstaje w wyniku orzeczenia TS, oznacza to, że powstaje ona z tego powodu, iż z przyjętej przez Trybunał wykładni prawa unijnego wynika niezgodność przepisów prawa krajowego z prawem unijnym. Przepis prawa krajowego, jako niezgodny z prawem unijnym, nie może zaś być zastosowany. Co w konsekwencji oznacza, iż podatek zapłacony na podstawie tego przepisu staje się podatkiem nienależnym lub pobranym w nadmiernej wysokości. Zauważyć jednak należy, iż powołując się we wniosku o zwrot nadpłaty powstałej w wyniku orzeczenia TS, podatnik musi prawidłowo ocenić podobieństwo (identyczność) jego sprawy i sprawy, w której wypowiedział się TS. Uzasadnione wydaje się zatem założenie, iż nie jest wystarczające obiektywne stwierdzenie, poparte stosowanym orzeczeniem TS, iż przepis prawa krajowego jako niezgodny z prawem unijnym nie może być zastosowany. Konieczne wydawałoby się bowiem wykazanie, iż przepis ten stanowił także podstawę obliczenia i zapłaty podatku przez podatnika zwracającego się o zwrot nadpłaty. Także organ podatkowy na etapie weryfikacji wniosku podatnika powinien ocenić, czy elementy stanu faktycznego sprawy podatnika korespondują z orzeczeniem wydanym przez TS, a przede wszystkim, czy nie tworzą nowego kontekstu interpretacyjnego dla tego orzeczenia¹⁷. Warto jednak nadmienić, iż podobnie jak w odniesieniu do pozostałych form

¹⁶ Wyrok NSA z dnia 1 czerwca 2011 r., sygn. akt I FSK 1085//10, LEX nr 989831.

¹⁷ Jako przykład wskazać można rozstrzygnięcie WSA w Poznaniu przyjęte w wyroku z dnia 9 marca 2010 r., sygn. akt I SA/Po 57/10, LEX nr 576075, w którym sąd wypowiedział się na temat przepisu art. 74 o.p. w zakresie, w jakim dotyczy on orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Ze względu jednak na podobieństwo tej regulacji w zakresie orzecznictwa TS i TK, warto przywołać je także na potrzeby rozważań poświęconych orzecznictwu TS. W ocenie WSA w Poznaniu: „za prawidłowe należy uznać stanowisko organu przyjmującego spełnienie przez podatnika jedynie warunków przedmiotowych, nie zaś przesłanek podmiotowych właściwych do zastosowania wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 czerwca 2002 r. o sygn. akt K 45/01, odnoszącego się do tych podmiotów, w stosunku do których wydano decyzję przyznającą status zakładów pracy chronionej na okres trzech lat. Tylko bowiem łączne spełnienie obu warunków podmiotowych i przedmiotowych – wynikających z wyroku Trybunału Konstytucyjnego – dawałoby podstawę do zwrotu podatnikowi należnego podatku dochodowego za wskazany okres w trybie określonym

powstania nadpłaty, wykładnia językowa przepisu art. 74 o.p. dowodzi, iż przepis ten w żadnym zakresie nie uzależnia uprawnienia do zwrotu nadpłaty od wykazania rzeczywistego poniesienia ciężaru ekonomicznego przez podatnika¹⁸.

Ostatnią kwestią, zamykającą analizę art. 74 o.p. jest tryb, w jakim podatnik realizuje swoje uprawnienia do odzyskania podatku, który w związku z orzeczeniem TS stał się podatkiem nadpłaconym lub podatkiem nienależnie zapłaconym. Tryb ten koresponduje z techniką postępowania podatkowego, przyjętą przez ustawodawcę na etapie realizacji zobowiązania podatkowego. Podatnik podejmuje samodzielne czynności zarówno na etapie wykonania zobowiązania podatkowego, jak i wówczas, gdy realizuje przysługujące mu uprawnienia wynikające z nadpłaty powstałej w wyniku orzeczenia TS. Przepis art. 74 o.p., wskazując tryb dochodzenia zwrotu nadpłaty podatku, przyjmuje bowiem tryb wnioskowy, oznaczający nałożenie na podatnika obowiązku podjęcia samodzielnych czynności różnego rodzaju. Działania te obejmują, podobnie jak na etapie realizacji zobowiązania podatkowego, złożone (nawet bardziej) czynności walidacyjne i interpretacyjne. Przede wszystkim obejmują one analizę orzecznictwa TS, w tym wykazanie się bieżącą wiedzą w zakresie wydanych orzeczeń TS, ich treści oraz rozpoznanie po-

w art. 74 pkt 1 o.p.”. Podobne refleksje rodzić może wyrok NSA z dnia 7 kwietnia 2004 r., sygn. akt FSK 30/04, LEX nr 143709, w którym sąd wypowiedział się, iż jednym z podstawowych celów postępowania podatkowego prowadzonego w sprawie nadpłaty wynikającej z wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 czerwca 2002 r., sygn. K 45/01, jest ustalenie, czy podatnik ubiegający się o tę nadpłatę jest podmiotem, którego dotyczy to orzeczenie. Jako przykład stanowiska organu podatkowego w tym zakresie można podać interpretację indywidualną wydaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 22 czerwca 2011 r., ILPP3/443-29/11-2/TW, www.mf.gov.pl, w której organ podatkowy wypowiedział się w następujący sposób: „Ze złożonego wniosku wynika, iż przedmiotem prowadzonej przez Wnioskodawczynię działalności jest zakup i sprzedaż używanych samochodów osobowych sprowadzonych z krajów UE. Zainteresowana wskazała na orzeczenie wydane przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości z dnia 17 lipca 2008 r. C-426/07. [...] w dniu 17 lipca 2008 r. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wydał wyrok w sprawie C-426/07 mającej za przedmiot wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczącym wykładni art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. U. L 145, s. 1 ze zm.) oraz art. 90 akapit pierwszy WE w kwestii sprzedaży używanych pojazdów samochodowych przed ich pierwszą rejestracją w Polsce. Wyrok ten dotyczy analogicznego problemu prawnego jak w niniejszej sprawie. [...] W związku z tym, iż wyrok ETS, rozstrzygający podobne problemy prawne, znajduje zastosowanie w odniesieniu do podobnych problemów prawnych i stanowi źródło prawa, np. stanowiąc zasady prawa wspólnotowego, zasady interpretacji przepisów tego prawa lub orzekając nieważność przepisów prawa lub aktów prawnych, należy odnieść jego skutki prawne również do przedmiotowej sprawy, tj. w kwestii stawek podatkowych. Wyrok ten stanowi zatem podstawę prawną do ubiegania się o zwrot nadpłaty w podatku akcyzowym od sprzedaży przed pierwszą rejestracją pojazdów za okres od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 30 listopada 2006 r.”.

¹⁸ Postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 listopada 2010 r., P 45/09, OTK-A 2010/9/125. Na ten temat szerzej K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Zwrot podatku konsumpcyjnego pobranego niezgodnie z prawem wspólnotowym*, „Państwo i Prawo” 2010, nr 2, s. 83–94.

dobieństwa spraw, w których zostały one wydane, do sprawy konkretnego podatnika. Czynności te, o ile w przypadku spraw popularnych, zwłaszcza powszechnie komentowanych, mogą być ułatwione, o tyle co do zasady mogą okazać się dość złożone. Dotyczy to zwłaszcza rozpoznania podobieństwa sprawy, w której wydane zostało orzeczenie TS i sprawy podatnika. Następnie na podatniku spoczywa formalny obowiązek złożenia wniosku oraz samodzielne ustalenie wysokości nadpłaty i dokonanie korekty deklaracji. Istotną kwestią jest termin, w jakim powinno to nastąpić. Przepisy o.p. nie rozstrzygają tej kwestii w sposób jednoznaczny. Jednakże pewne regulacje w tym zakresie wynikają pośrednio z przepisu art. 78 § 5 o.p., określającego zasady oprocentowania nadpłaty. I tak, zgodnie z tym przepisem oprocentowanie przysługuje za okres od dnia powstania nadpłaty do dnia jej zwrotu – pod warunkiem złożenia przez podatnika wniosku o zwrot nadpłaty w terminie 30 dni od dnia publikacji sentencji orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej. Oprocentowanie przysługuje zaś od dnia powstania nadpłaty do 30 dnia od dnia publikacji sentencji orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej, jeżeli wniosek o zwrot nadpłaty został złożony po upływie 30 dni od dnia publikacji sentencji orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej. Przepis ten różnicuje zasady oprocentowania nadpłaty w zależności od momentu złożenia wniosku o zwrot nadpłaty: w terminie 30 dni od dnia publikacji sentencji orzeczenia TS i po upływie 30 dni od dnia publikacji sentencji orzeczenia TS. Na podstawie tej regulacji przyjąć można, iż złożenie wniosku o zwrot nadpłaty możliwe jest w zasadzie w każdym czasie, zarówno przed opublikowaniem sentencji orzeczenia TS, jak i po nim. Ani brak publikacji sentencji orzeczenia TS, ani upływ terminu 30 dni od dnia publikacji sentencji orzeczenia TS nie pozbawia podatnika prawa złożenia takiego wniosku. Różnicuje jedynie jego sytuację w kwestii oprocentowania nadpłaty. Zgodnie z interpretacją ministra finansów: „Przepis art. 78 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa ustanawia generalną zasadę oprocentowania nadpłat i określa mechanizm ich naliczania. Przepis art. 78 § 5 ustawy Ordynacja podatkowa normuje zasady oprocentowania nadpłaty zwracanej w wyniku rozpatrzenia wniosku złożonego na podstawie art. 74, który to wniosek [...] może być złożony również przed publikacją sentencji orzeczenia ETS. Przepis art. 78 § 5 ustawy Ordynacja podatkowa w sposób bezpośredni stanowi zasady oprocentowania w przypadku wniosku złożonego w terminie do 30 dnia od dnia publikacji sentencji orzeczenia (pkt 1) oraz w przypadku wniosku «spóźnionego», czyli złożonego po upływie terminu 30 dni od dnia publikacji sentencji orzeczenia ETS (pkt 2). Przepis art. 78 § 5 ustawy Ordynacja podatkowa nie odnosi się wprost do wniosku «przedwczesnego» złożonego przed publikacją sentencji orzeczenia ETS. [...] Przepis art. 78 § 5 pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa wstrzymując bieg oprocentowania na dzień 30 dnia od publikacji sentencji orzeczenia ETS ma bowiem na celu przyspieszenie składania wniosków o zwrot nadpłaty i realizację

orzeczenia, a z drugiej strony zapobiega manipulowaniu datą złożenia wniosku w celu maksymalizacji oprocentowania nadpłaty. Wynikający z powołanego przepisu brak oprocentowania nadpłaty za okres po upływie 30 dnia od publikacji sentencji orzeczenia ETS stanowi swoistego rodzaju sankcję za opóźnione złożenie wniosku”¹⁹.

Podsumowując rozważania poświęcone nadpłacie podatku powstałej w wyniku orzeczenia TS, sformułować należy kilka wniosków. Przysługujące podatnikowi uprawnienie do zwrotu nadpłaty podatku powstałej w wyniku orzeczenia TS należy oceniać z perspektywy przebiegu procesu stosowania prawa podatkowego. Regulacja z przepisu art. 74 o.p. stanowi o uprawnieniu podatnika służącym ochronie jego pozycji w procesie stosowania prawa podatkowego. Regulacja ta nabiera szczególnego znaczenia z racji tego, iż uprawnienie to zastrzeżone jest na rzecz podatników, w przypadku których zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, a więc jest ono związane ze stosowaniem prawa na pierwszym jego etapie, gdy wszelkie czynności podejmuje sam podatnik.

Wprowadzając kategorię nadpłaty powstałej w wyniku orzeczenia TS, prawodawca umożliwił podatnikom podjęcie samodzielnych działań w celu ich ochrony przed skutkami błędów prawodawcy, polegających na wprowadzeniu lub pozostawieniu w krajowym systemie prawnym regulacji, które w świetle orzecznictwa TS są niezgodne z przepisami prawa unijnego. Uprawnienie do odzyskania podatku zapłaconego na podstawie tych, uznanych za niezgodne z przepisami prawa unijnego, przepisów prawa podatkowego stanowi zatem szczególny instrument ochrony podatników przed skutkami błędów popełnionych na etapie tworzenia prawa. Nadpłata uregulowana w przepisie art. 74 o.p. to bowiem konsekwencja błędów prawodawcy na etapie tworzenia prawa, a nie błędów podatnika na etapie

¹⁹ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 5 marca 2009 r., PK4/801225/ZAP/09/AP-291; www.mf.gov.pl. Ograniczenie czasowe w zakresie możliwości zwrócenia się z wnioskiem o zwrot nadpłaty wynikać może jednak z przepisów określających przedawnienie zobowiązań podatkowych. Tytułem przykładu można wskazać interpretację Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 22 czerwca 2011 r., ILPP3/443-29/11-2/TW, www.mf.gov.pl, w której organ podatkowy zauważył, iż „Przepis art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej stanowi, iż zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania. W związku z tym, iż zobowiązanie w podatku akcyzowym powstaje w trybie art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, zastosowanie znajdzie art. 74 Ordynacji podatkowej. Wymaga on jednak złożenia korekty deklaracji podatkowej. Zgodnie z treścią art. 81 § 1 Ordynacji podatkowej, jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację. Wskazany przepis statuuje ogólną zasadę, prawo podatnika do korygowania uprzednio złożonych deklaracji. [...] Zauważyć jednak należy, iż zobowiązanie podatkowe, na podstawie art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Prawo złożenia korekty istnieje w związku z tym dopóty, dopóki zobowiązanie nie uległo przedawnieniu. Okres przedawnienia wynosi 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Podatnik ma zatem prawo skorygować deklaracje za okres pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku”.

stosowania prawa. Podatnik nie może ponosić negatywnych konsekwencji wystąpienia sytuacji, w której, dokładając należytej staranności, prawidłowo zastosował obowiązujące przepisy, które następnie w świetle wykładni prawa unijnego przyjętej przez TS okazały się niezgodne z tym prawem. Regulacja ta stanowi dodatkowo także instrument zabezpieczenia pozycji podatnika w procesie stosowania prawa podatkowego jako adresata przepisów prawa unijnego. Gwarantuje bowiem możliwość odzyskania podatku zapłaconego nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej z naruszeniem przepisów prawa unijnego. Ustawodawca zastrzega jednak, iż wyłącznym źródłem powstania nadpłaty w tym przypadku jest orzeczenie TS. W przypadku woli skorzystania z uprawnienia wynikającego z przepisu art. 74 o.p., podatnik musi samodzielnie przeanalizować orzecznictwo TS oraz wskazać faktycznie istniejące orzeczenie ujawniające sprzeczność przepisów polskiego prawa podatkowego z prawem unijnym. W przypadku przeprowadzenia tych ustaleń, podatnik składa wniosek o zwrot nadpłaconego podatku. Procedura w tym zakresie obejmuje zatem złożone czynności podejmowane samodzielnie przez podatnika. Stanowią one element procesu stosowania prawa zmierzający do zapewnienia efektywności przepisów prawa unijnego w jego indywidualnej sprawie. Środkiem do tego jest zaś jedynie prawidłowo powołane przez podatnika właściwe orzeczenie TS, z którego wynika niezgodność z prawem unijnym przepisów polskiego prawa podatkowego, stanowiących źródło powstania zobowiązania podatkowego. Możliwość powołania się na orzeczenie TS we wniosku o zwrot nadpłaty podatku powoduje, iż orzeczenie to wywołuje realny wpływ na indywidualną sprawę podatnika poza postępowaniem, w związku z którym zostało ono wydane. Można zatem przyjąć, iż orzecznictwo to uzyskuje na gruncie procedury podatkowej walor skuteczności rozszerzonej na sprawy podobne do tej, w związku z którą zostało ono wydane.