



Program Rozwoju
Organizacji
Obywatelskich
na lata 2018–2030

PROO

„Wydanie publikacji zostało dofinansowane
ze środków otrzymanych z NIW-CRSO
w ramach Programu Rozwoju Organizacji Obywatelskich
na lata 2018-2030 PROO oraz Fundacji R&D Hub”



**„Wykładnia in favorem libertatis jako
wymóg konstytucyjny w świetle orzecznictwa”**
J. Roszkiewicz (fragment książki)



Fragment książki – J. Roszkiewicz, *Wykładnia in favorem libertatis jako wymóg konstytucyjny w świetle orzecznictwa*

Rozdział V. In favorem libertatis w sprawach podatkowych

1. Uwagi wprowadzające

Jak już wspomniano w uwagach wprowadzającym, zasada *in dubio pro tributario* jest odmianą zasady *in dubio pro libertate*, co oznacza, że jej sens jest zasadniczo taki sam, z tą różnicą, że ma ona zastosowanie do podatników. Omawiana zasada jest przeciwieństwem zasady *in dubio pro fisco*¹, w praktyce chętnie stosowanej przez organy podatkowe, choć bez przywoływania jej wprost w motywach rozstrzygnięć. Tymczasem z zasady państwa prawnego wynika norma zakazująca posługiwania się regułą *in dubio pro fisco* (obowiązek podatkowy musi z przepisów wynikać wprost, a nie w sposób dorozumiany)².

W doktrynie od dawna zauważa się, że przepisy prawa podatkowego często są niejasne, niespójne, a niekiedy nawet sprzeczne, dając organom administracji skarbowej „zbyt duże pole działalności interpretacyjnej”, które mają skłonność do jej nadużywania³. Taki stan rzeczy skutkuje zróżnicowaniem, a niekiedy również i arbitralnością indywidualnych rozstrzygnięć w podobnych sprawach i pociąga za sobą postrzeganie prawa jako niesprawiedliwego i utratę zaufania obywateli do państwa⁴.

Jak słusznie podkreśla Naczelny Sąd Administracyjny „organy administracji publicznej powinny - zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* - rozstrzygać wątpliwości interpretacyjne na korzyść podatnika. W państwie demokratycznym podatnik nie może ponosić negatywnych konsekwencji nieprecyzyjnego określenia jego obowiązków w ustawie podatkowej. Jeżeli w danej sytuacji, przez wzgląd na brzmienie przepisów prawa podatkowego, możliwe jest różne ich rozumienie i każda z wersji interpretacyjnych jest uzasadniona, istniejącą wątpliwość należy rozstrzygnąć w ten sposób, że przy ocenie konsekwencji prawnych zachowania podatnika przyjmuje się takie rozumienie przepisów, które jest najkorzystniejsze dla podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku. W ten sposób nie dochodzi do przerzucenia na niego odpowiedzialności za niedoskonałości regulacji prawnej. Sama zasada staje się zaś swoistym zabezpieczeniem uniemożliwiającym przenoszenie na podatnika odpowiedzialności za błędy popełnione przez ustawodawcę.”⁵

¹ M. Macudziński, *Czy fiskus boi się...*, s. 305.

² M. Stahl, w: *Prawo administracyjne*, red. M. Stahl, Warszawa 2021, s. 142.

³ P. Czarnek, *Wolność gospodarcza...*, s. 173 i 179.

⁴ Por. wyrok NSA z 8.5.2013 r., I FSK 888/12.

⁵ Uchwała (7) NSA z 19 grudnia 2016 r., II FPS 4/16. Zob. też wyrok TK z 18.7.2013 r., SK 18/09.

Wymóg wykładni *in favorem libertatis* w przypadku przepisów prawa podatkowego opiera się zatem na podobnym schemacie co w przypadku innych gałęzi prawa: obowiązuje prymat wykładni językowej (wyprowadzany z zasady wyłączności ustawy w kwestiach podatkowych wyrażonej w art. 217 konstytucji), od której można odstąpić gdy jej rezultaty są oczywiście niewystarczające lub nieakceptowalne konstytucyjnie, wówczas jednak wątpliwości interpretacyjne należy rozstrzygać na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*). Korzystnym dla podatnika jest takie rozstrzygnięcie, które w możliwie szerokim zakresie umożliwia podatnikowi korzystanie z jego wolności majątkowej (art. 64 ust. 1 konstytucji) oraz wolności gospodarczej (art. 22 konstytucji). Jak już wspomniałem wcześniej, kwestii rozstrzygnięcia wątpliwości interpretacyjnych w prawie podatkowym poświęcono już odrębną monografię, nie ma więc potrzeby powielania jej ustaleń. W niniejszym rozdziale przedstawione zostaną natomiast trzy problemy prawne, które budziły szczególne kontrowersje, przejawiające się w wielu liniach orzeczniczych: ulga meldunkowa, podatek VAT od serwisu fast-food oraz zwrot nienależnie pobranego lub nadpłaconego podatku akcyzowego.

2. Sprawy dotyczące tzw. ulgi meldunkowej

Interesującym przypadkiem zastosowania wykładni *in favorem libertatis* w sprawach podatkowych jest kasus tzw. ulgi meldunkowej, a mówiąc ściślej - obowiązującego w latach 2007-2008 zwolnienia od podatku dochodowego (PIT) przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości budynkowej lub lokalowej. Wymogi zastosowania ulgi były dwa: po pierwsze, zameldowanie zbywcy w zbywanej nieruchomości w okresie nie krótszym niż 12 miesięcy przed datą zbycia; po drugie, złożenie urzędowi skarbowemu przez podatnika oświadczenia o fakcie takiego zameldowania - w terminie 14 dni od dnia zbycia, a po nowelizacji w terminie do 30 kwietnia roku podatkowego następującego po roku zbycia. Co ważne, drugi wymóg w praktyce nie był traktowany jako formalny, lecz jako materialny. W orzecznictwie uznawano, że upływ tego terminu powodował wygaśnięcie uprawnienia, termin był więc nieprzywracalny⁶.

Ów drugi warunek nie przebił się jednak do świadomości społecznej, między innymi z powodu niezręczności ustawodawcy, o czym za chwilę - jak wynika z danych Ministerstwa Finansów, o złożeniu oświadczenia zapomniało około 18 600 podatników⁷, co wiązało się z koniecznością zapłacenia podatku na zasadach ogólnych, nawet jeśli podatnik de facto spełniał wymóg

⁶ Wyroki NSA z: 27.3.2014 r., II FSK 1064/12; 8.9.2016 r., II FSK 2012/14; 17.11.2016 r., II FSK 2765/14; 7.4.2017 r., II FSK 670/15.

⁷ Odpowiedź Ministra Finansów z 15.6.2018 r. na interpelację poselską nr 22261 (tekst dostępny na stronie <http://sejm.gov.pl/>),

zameldowania. W praktyce podatnicy dowiadywali się o takiej konieczności wiele miesięcy, a niekiedy nawet i kilka lat po zbyciu nieruchomości, po naliczeniu znaczących odsetek od zaległego zobowiązania podatkowego, w czasie gdy nie dysponowali już gotówką uzyskaną ze sprzedaży nieruchomości. Niektóre takie przypadki kończyły się dramatycznie – w 2007 r. pewien mężczyzna otrzymał w darowiźnie mieszkanie, które sprzedał po 3 latach, będąc w nim zameldowanym od ponad roku. Zapomniał złożyć jednak oświadczenia urzędowi skarbowemu, który upomniał się o podatek dopiero w 2016 r., tuż przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Mężczyzna został wezwany przez fiskusa do uiszczenia zaległego podatku w wysokości 32 038 zł, który w tym czasie nie dysponował już takimi środkami. Dyrektor izby skarbowej utrzymał decyzję naczelnika urzędu skarbowego w mocy. Mężczyzna przegrał też sprawę przed wojewódzkim sądem administracyjnym. W 2017 r. złożył skargę kasacyjną do NSA, a wkrótce potem popełnił samobójstwo. NSA rozpoznał skargę dopiero w 2019 r., rozstrzygając na korzyść zmarłego, w którego miejsce wstąpili spadkobiercy⁸.

Tak zwana ulga meldunkowa została uregulowana w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (zwanej dalej ustawą o PIT)⁹ i obowiązywała w okresie od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r. Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o PIT wolne od podatku dochodowego przychody uzyskane z odpłatnego zbycia:

- a) budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku,
 - b) lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu,
 - c) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie,
 - d) prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie
- jeżeli podatnik był zameldowany w budynku lub lokalu wymienionym w lit. a)-d) na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia, z zastrzeżeniem ust. 21 i 22.

Zgodnie z art. 21 ust. 21 ustawy o PIT „zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 126, ma zastosowanie do przychodów podatnika, który, w terminie 14 dni od dnia dokonania odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa majątkowego, złoży oświadczenie, że spełnia warunki do zwolnienia, w urzędzie skarbowym, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika.” 1.1.2009 r. weszła w życie nowelizacja, która uchyliła art. 21 ust. 21 ustawy o PIT, utrzymując jednak wymóg składania oświadczeń w

⁸ Wyrok NSA z 19.9.2019 r., II FSK 2906/17.

⁹ Ustawa z 26.7.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.).

odniesieniu do zwolnienia od podatku dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości nabytych lub wybudowanych (oddanych do użytkowania) w okresie od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2008 r., **który jednak odtąd wynikał wyłącznie z ustawy nowelizującej**, co w sposób oczywisty utrudniało zapoznanie się z nim – nie tylko przeciętnemu obywatelowi, ale również księgowym i prawnikom, którzy zazwyczaj pracują na ujednoliconych wersjach aktu prawnego, rzadko sięgając do samych nowelizacji¹⁰.

Wykładnia językowa art. 21 ust. 21 ustawy o PIT – a następnie art. 8 ust. 3 wspomnianej nowelizacji - musiała prowadzić do uznania, że bezwzględnym warunkiem skorzystania z ulgi meldunkowej jest złożenie urzędowi skarbowemu w stosownym terminie oświadczenia o fakcie zameldowania w zbywanym lokalu bądź budynku. Przepis jasno bowiem stanowi, że zwolnienie „ma zastosowanie” do „podatnika, który (...) złoży oświadczenie”. Z uwagi na brak definicji legalnej tego pojęcia, naturalne jest odwołanie się do dyrektywy języka potocznego, w którym przez „oświadczenie” rozumie się „oficjalną wypowiedź przedstawiającą czyjeś przekonania lub stanowisko”¹¹ bądź „dokument”¹². „Dokument” z kolei rozumie się jako „akt spisany w celu stwierdzenia pewnej okoliczności”¹³ „pismo urzędowe”, „materiał w postaci tekstu, fotografii lub jakiegokolwiek przedmiot, mający wartość dowodową lub informacyjną”¹⁴. Na tej podstawie można wyróżnić trzy możliwe językowe znaczenia pojęcia oświadczenia: 1) pismo urzędowe wydane przez organ władzy publicznej; 2) dokument w formie pisemnej, sporządzony w określonym z góry celu, z myślą o stwierdzeniu pewnej okoliczności; 3) jakiegokolwiek przedmiot mogący stanowić dowód jakiejś okoliczności. Wszystkie trzy znaczenia mają dwie cechy wspólne: odnoszą się do przedmiotu materialnego oraz mogą posłużyć do potwierdzenia jakiejś okoliczności. Sama wykładnia językowa nie jest jednak wystarczająca do ustalenia, czy „oświadczeniem” w rozumieniu art. 21 ust. 21 ustawy o PIT i art. 8 ust. 3 ustawy nowelizującej jest wyłącznie dokument sporządzony przez podatnika i stwierdzający fakt jego zameldowania, czy jakiegokolwiek przedmiot mogący stanowić dowód tej okoliczności.

¹⁰ Ustawa z 6.11.2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. nr 209 poz. 1316). Art. 1 pkt 11 lit. b tej ustawy uchylał w art. 21 ust. 21, a art. 8 ust. 3 ustawy

¹¹ Słownik Języka Polskiego PWN, wydanie internetowe, hasło: „oświadczenie”, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/o%C5%9Bwiadczenie.html> (28.3.2022).

¹² Wielki słownik języka polskiego, wydanie internetowe, hasło: „oświadczenie”, <https://wsjp.pl/haslo/podglad/27112/oswiadczenie> (28.3.2022).

¹³ Słownik języka polskiego pod red. W. Doroszewskiego, cyt. za: <https://sjp.pwn.pl/doroszewski/dokument;5421550.html> (28.3.2022).

¹⁴ Słownik Języka Polskiego PWN, wydanie internetowe, hasło: „dokument”, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/dokument.html> (28.3.2022).

Wobec dwuznaczności słowa „oświadczenie” konieczne jest więc odwołanie się do pozajęzykowych metod wykładni, w celu wyboru takiego wariantu, który realizuje dyrektywę *in dubio pro libertate (pro tributario)*. Oczywiście jest, że pierwsze znaczenie w ogóle nie wchodzi w grę w przypadku art. 21 ust. 21 ustawy o PIT. Na drugim znaczeniu oparł się fiskus, wychodząc z założenia, że wymóg złożenia oświadczenia będzie spełniony jedynie wtedy, gdy podatnik sporządzi odrębny dokument, w którym potwierdzi, że był zameldowany w zbywanej nieruchomości przez okres co najmniej 12 miesięcy. Takie znaczenie, choć językowo dopuszczalne, było sprzeczne z dyrektywą *in dubio pro tributario* – fiskus wybrał bowiem wariant językowy mniej korzystny dla podatnika. Przez pewien czas za takim rozumieniem pojęcia „oświadczenia” opowiadały się również sądy administracyjne. Z czasem stanowisko sądów administracyjnych zbliżyło się jednak do szerszego rozumienia pojęcia „oświadczenia”, odpowiadającego dyrektywie *in dubio pro tributario*.

Generalnie w sprawie ulgi meldunkowej wykształciły się trzy linie orzecznicze.

Pierwsza z nich była niekorzystna dla podatników. Akcentowano w niej znaczenie użycia w art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o PIT zwrotu „z zastrzeżeniem ust. 21 i 22” co w sposób oczywisty oznaczało, że ust. 1 należy interpretować z uwzględnieniem ust. 21 i 22. Kluczowe znaczenie ma zatem art. 21 ust. 21 ustawy o PIT, według którego zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 126, ma zastosowanie do przychodów podatnika, który w terminie 14 dni (potem termin ten został wydłużony) od dnia dokonania odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa majątkowego, złoży oświadczenie, że spełnia warunki do zwolnienia, w urzędzie skarbowym, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika. Z tego część sądów administracyjnych wyprowadziła wniosek, że możliwość skorzystania ze zwolnienia od podatku jest uzależniona od spełnienia dwóch warunków, tj. zameldowania w zbytym lokalu mieszkalnym przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą jego zbycia **oraz** terminowego złożenia oświadczenia o takim zameldowaniu we właściwym urzędzie skarbowym. Przepisy ustanawiające zwolnienia podatkowe są przepisami prawa materialnego, kreują one bowiem prawa i obowiązki podatnika. Z prawem podatnika do zwolnienia od podatku powiązany jest jego obowiązek rozumiany jako konieczność spełnienia ustawowych przesłanek zwolnienia, jeśli takowe ustawodawca ustanowił¹⁵.

¹⁵ Wyroki NSA z: 27.3.2014 r., II FSK 1064/12; 8.9.2016 r., II FSK 2012/14; 17.11.2016 r. II FSK 2765/14; 7.4.2017 r., II FSK 670/15; 2.2.2018 r., II FSK 203/16; 27.11.2018 r., II FSK 3152/16;.

Druga linia orzecznicza również uznawała, że sam fakt zameldowania przez 12 miesięcy w lokalu mieszkalnym był niewystarczający dla skorzystania z ulgi, ale za to łągodziła wymagania co do formy oświadczenia. Według tego stanowiska wymóg złożenia oświadczenia można uznać za spełniony, jeśli z całokształtu okoliczności faktycznych wynika, że podatnik wyraził w jakikolwiek, choćby dorozumiany, sposób swoją wolę o zamiarze skorzystania z tej ulgi, a wszelkie wątpliwości w tym zakresie należy interpretować na jego korzyść¹⁶. W jednym z orzeczeń za złożenie wymaganego oświadczenia uznano przesłanie urzędowi skarbowemu za pośrednictwem notariusza aktów notarialnych w przedmiocie wyodrębnienia własności lokalu, jego sprzedaży oraz nabycia nowego lokalu, w których zawarta była informacja o zameldowaniu podatnika w lokalu, od którego sprzedaży naliczono podatek¹⁷. W innym orzeczeniu NSA uznał, że wymóg złożenia oświadczenia zostaje spełniony, jeśli podatnik wpisał „0” w rubryce do rozliczenia podatku od dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości w zeznaniu podatkowym PIT-36 i PIT-38 złożonym do urzędu skarbowego, a wcześniej w korespondencji z fiskusem wyrażał przekonanie o spełnianiu warunków do skorzystania z ulgi meldunkowej¹⁸.

W trzeciej linii orzeczniczej – która w ostatecznym rozrachunku przeważała – przyjęto, że wystarczającym warunkiem skorzystania z tzw. ulgi meldunkowej jest sam fakt zameldowania podatnika w lokalu lub budynku stanowiącym przedmiot odpłatnego zbycia na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy. NSA uznał, że „obowiązek złożenia przez podatników oświadczenia co do warunków uprawniających do zastosowania zwolnienia, zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. oraz stosownie do art. 8 ust. 3 ustawy zmieniającej z 2008 r. nie spełniał wymogów zasady proporcjonalności wyrażonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP”. Zarzucił również wymienionym przepisom niespełnienie wymogów wynikających z zasad przyzwoitej legislacji. Jeżeli w sprawie nie budzi wątpliwości, że podatnik zamieszkiwał pod danym adresem i był zameldowany w tym miejscu przez wymagane co najmniej 12 miesięcy przed zbyciem lokalu lub budynku, samo niezłożenie oświadczenia o spełnieniu tego warunku nie może pozbawiać prawa do takiej ulgi. Gdy w aktach sprawy brak jest osobnego zaświadczenia, z którego wynikałoby, że skarżąca była zameldowana w sprzedawanym lokalu na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia, to jednak w świetle przedstawionej powyżej wykładni przepisów prawa materialnego powinno to uruchomić aktywność organu

¹⁶ Wyroki NSA z: 20.12.2017 r., II FSK 3378/15; 11.4.2018 r., II FSK 1960/17; 5.9.2018 r., II FSK 3325/15; 27.9.2018 r., II FSK 2556/16; 13.4.2018 r., II FSK 1019/16; 22.1.2019 r., II FSK 167/17; 13.6.2019 r., II FSK 1995/17.

¹⁷ Tak w wyroku NSA z 11.4.2018 r., II FSK 1960/17.

¹⁸ Tak w wyroku NSA z 20.12.2017 r., II FSK 3378/15.

podatkowego we współdziałaniu ze stroną, celem wyjaśnienia, czy zamieszkanie połączone było z zameldowaniem w sprzedawanym lokalu¹⁹.

W moim przekonaniu trafna była druga linia orzecznicza, bo NSA zrobił wszystko co w jego mocy, aby zinterpretować wymóg złożenia oświadczenia w sposób korzystny dla podatnika, nie podważając samego przepisu, który ten wymóg formułował. Art. 21 ust. 21 ustawy o PIT nie definiował pojęcia oświadczenia, ani nie określał nawet jego formy, co dawało pole manewru do wykładni rozszerzającej. NSA słusznie zinterpretował pojęcie „oświadczenia” szeroko, uznając za nie wszelkiego rodzaju dokumenty złożone urzędowi skarbowemu, które wyrażały przekonanie podatnika o spełnianiu warunków do skorzystania z ulgi meldunkowej – czy to akt notarialny, czy to zwykłe pismo, w którym podatnik informował o złożeniu stosownego oświadczenia wcześniej i prosił fiskusa o skontrolowanie, czy posiada on odpowiednią formę. Jedynym mankamentem tej linii orzeczniczej jest niewyjaśnienie stosowanych metod wykładni, a także całkowite pominięcie argumentacji konstytucyjnej, wskazującej na zastosowanie dyrektywy *in dubio pro tributario*.

Natomiast trzecia linia orzecznicza, choć bez wątplenia najkorzystniejsza dla podatnika, nakazywała interpretować art. 22 ust. 1 pkt 126 ustawy o PIT z pominięciem ust. 21, mimo wyraźnego odesłania („z zastrzeżeniem ust. 21 i 22”), co stanowiło klasyczny przypadek niedozwolonej wykładni *per non est*. Art. 22 ust. 21 ustawy o PIT wyraźnie mówi, że oświadczenie ma złożyć podatnik: „zwolnienie (...) ma zastosowanie do przychodów podatnika, który (...) złoży oświadczenie”. Życzliwa podatnikowi wykładnia pozwala na przyjęcie, że podatnik może złożyć takie oświadczenie w różnej formie i na różne sposoby (jak to przyjęto w drugiej linii orzeczniczej), ale nie można – nie zaprzeczając tekstowi przepisu – uznać, że ze zwrotu „**podatnik** ma złożyć oświadczenie o zameldowaniu” wynika obowiązek ustalenia tej okoliczności **przez sam organ podatkowy**, jak to sugeruje NSA. W tej linii orzeczniczej NSA odwoływał się do argumentacji konstytucyjnej, która jednak w moim przekonaniu dotyczyła nie tyle interpretacji, co samej treści przepisu. NSA argumentował, że wymóg złożenia oświadczenia jako warunek skorzystania z ulgi meldunkowej stanowi nieproporcjonalne ograniczenie konstytucyjnego prawa własności w sytuacji, w której sam urząd skarbowy dysponuje informacją na temat miejsca zameldowania podatnika, ewentualnie jest w stanie ją bezproblemowo pozyskać z państwowych systemów teleinformatycznych –

¹⁹ Wyroki NSA z: 31.7.2019 r., II FSK 3684/18; 3.9.2019 r., II FSK 3474/17; 19.9.2019 r., II FSK 2906/17; 26.11.2019 r., II FSK 1712/19; 3.12.2019 r., II FSK 112/18; 5.12.2019 r., II FSK 43/18; 10.1.2019 r., II FSK 457/18; 13.3.2020 r., II FSK 1111/18; 14.1.2021 r., II FSK 2585/18; 8.6.2021 r., II FSK 3396/18.

podzielając to stanowisko, uważam jednak, że NSA nie mógł pominąć tego przepisu przy orzekaniu, lecz powinien był go zaskarżyć do Trybunału Konstytucyjnego. Wykładnia prokonstytucyjna nie przełamuje zakazu wykładni *per non est*, nie można z powołaniem się na konstytucję „podzielić” przepisu na fragmenty i stosować tylko część korzystną dla podatnika (ulga meldunkowa), ignorując część niekorzystną (wymóg złożenia oświadczenia).

3. Sprawy dotyczące stawki podatku VAT od serwisu żywności typu fast food

Znaczące pole do zastosowania wymogu wykładni *in favorem libertatis* znajduje się w przepisach o podatku od towarów i usług, którego przedmiot jest zazwyczaj określany w dość ogólny, budzący spory interpretacyjne, sposób²⁰. Przykładowo w 2011 r. pojawiła się wątpliwość, czy serwowanie żywności typu fast-food w takich punktach jak KFC czy McDonald’s stanowi sprzedaż towaru – „gotowego dania i posiłku” (ze stawką 5%) - czy „usługę związaną z wyżywieniem” (ze stawką 8%). Ustawa o podatku od towarów i usług²¹, ani żadne inne przepisy nie definiowały bowiem tych pojęć. Pierwotnie dyrektorzy izb skarbowych przyjęli stanowisko *in favorem libertatis*, przyjmując w indywidualnych interpretacjach podatkowych, że serwis fast-foodu na wynos kwalifikuje się do kategorii gotowych dań i posiłków, a więc podlega opodatkowaniu stawką 5%. W odpowiedzi wiele knajp franczyzowych i sieciowych, które w 2011 r. zapłaciło podatek według stawki 8%, wystąpiło o zwrot nadpłaty, a w kolejnych latach stosowały już stawkę 5%.

W 2016 r. Minister Finansów wydał interpretację ogólną, w której zakwestionował stanowisko dyrektorów izb skarbowych, stwierdzając, że serwis żywności fast-food na wynos podlega opodatkowaniu stawką 8%²². W konsekwencji lokalne organy skarbowe zaczęły wszczynać postępowania, w ramach których odmawiały zwrotu nadpłaty za 2011 r., a oprócz tego wzywały lokale fast-food do zapłaty zaległego podatku VAT z odsetkami za okres od 2011 r.²³

Od 2011 r. podstawa prawna zastosowania obniżonej stawki podatku VAT - art. 41 ust. 2a ustawy o podatku od towarów i usług - była zmieniana trzykrotnie:

²⁰ Zob. orzecznictwo TK dotyczące problematyki wieloznaczności pojęć prawa podatkowego zob. np. wyroki: z 13.09.2011 r., P 33/09; z 29.07.2014 r., P 49/13; z 13.12.2017 r., SK 48/15.

²¹ Ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.).

²² Interpretacja ogólna Ministra Finansów nr PT1.050.3.2016.156 z 24.06.2016 r. w sprawie stosowania właściwej stawki podatku od towarów i usług dla sprzedaży posiłków i dań przez placówki gastronomiczne (Dz. Urz. M.F. poz. 51).

²³ Na problem ten zwracałem już uwagę wcześniej (J. Roszkiewicz, *Znaczenie wolności gospodarczej w orzecznictwie sądów administracyjnych (wybrane problemy)*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 5/2021, s. 49-50), ale w niniejszej książce znacząco rozbudowuję wątki poruszone w artykule.

- do 31.10.2019 r.: „Dla towarów wymienionych w załączniku nr 10 do ustawy stawka podatku wynosi 5%”;

- od 1.11.2019 r.: „Dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 10 do ustawy, *innych niż klasyfikowane według Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług w grupowaniu usługi związane z wyżywieniem (PKWiU 56)*, stawka podatku wynosi 5%.”;

- od 1.7.2021 r.: „Dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 10 do ustawy, *innych niż klasyfikowane według Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług w grupowaniu usługi związane z wyżywieniem (PKWiU 56)*, stawka podatku wynosi 5%, *z zastrzeżeniem art. 138i ust. 4*”.

Wątpliwości interpretacyjne wzbudziło pojęcie towaru oznaczonego w poz. 28 załącznika nr 10 jako „Gotowe dania i posiłki” (nr ex 10.85.1 według Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług, określonej w rozporządzeniu Rady Ministrów, które dalej będzie zwane „rozporządzeniem PKWiU”²⁴). W wyżej wspomnianej interpretacji ogólnej z 2016 r. Minister Finansów dokonał zwięźającej wykładni pojęcia „gotowych dań i posiłków”, przyjmując, że ta kategoria obejmuje wyłącznie „produkcję gotowych (tj. przygotowanych, przyprawionych i ugotowanych) posiłków i dań, składających się co najmniej z dwóch różnych składników (z wyłączeniem przypraw itp.), mrożonych, w puszkach, słoikach, pakowanych próżniowo lub za pomocą innych technologii opakowań ze zmodyfikowaną atmosferą, które zwykle są pakowane i etykietowane z przeznaczeniem na sprzedaż”.

Taką wykładnię Minister Finansów zaczerpnął wprost z pkt 10.85.Z załącznika do rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (dalej zwanego „rozporządzeniem PKD”)²⁵, w którym w taki właśnie sposób zdefiniowano działalność polegającą na „wytwarzaniu gotowych posiłków i dań”. Rozporządzenie PKD zostało zastosowane do wykładni rozporządzenia PKWiU na podstawie na pkt 5.1.5. zasad metodycznych stanowiących część załącznika do tego ostatecznego rozporządzenia, wedle którego „każdy produkt (wyrób, usługa) powinien być zaliczony wyłącznie do jednego rodzaju działalności gospodarczej określonego w Polskiej Klasyfikacji Działalności”.

²⁴ Rozporządzenie Rady Ministrów z 29.10.2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (Dz.U. nr 207 poz. 1293 ze zm.), stosowane do celów podatkowych do dnia 30.06.2020 r., a obecnie rozporządzenie Rady Ministrów z 4.09.2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (Dz.U. poz. 1676 ze zm.). W zakresie interesujących nas przepisów rozporządzenie nie wprowadziło żadnych zmian.

²⁵ Rozporządzenie Rady Ministrów z 24.12.2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (Dz.U. nr 251 poz. 1885 ze zm.).

Z takim tokiem rozumowania wiązały się trzy istotne problemy. Po pierwsze, do 31.10.2019 r. nie było podstawy prawnej do stosowania rozporządzenia PKWiU do zdefiniowania przedmiotu opodatkowania, jakim są gotowe dania i posiłki. Po drugie, wątpliwe jest stosowanie przy wykładni pojęcia ustawowego za pomocą aktu wykonawczego, i to do ustawy odrębnej, a nie do ustawy, z którego definiowane pojęcie pochodzi (rozporządzeń PKWiU i PKD wydanych na podstawie ustawy o statystyce publicznej). Po trzecie, ustalenie treści obowiązku podatkowego wymaga w omawianym przypadku przeprowadzeniu pięcioetapowego (!) rozumowania obejmującego analizę trzech różnych aktów normatywnych (1. art. 41 ust. 2a ustawy o VAT → 2. poz. 28 załącznika nr 10 do ustawy → 3. pkt 10.85.1 załącznika do rozporządzenia PKWiU → 4. pkt 5.1.5 zasad metodycznych → 5. pkt 10.85.Z rozporządzenia PKD). Już tylko ta okoliczność wzbudza wątpliwości, czy przepisy prawa zachowują w tym przypadku minimum klarowności i precyzji, wymaganego przez zasady przyzwoitej legislacji.

Mimo tych mankamentów stanowisko Ministra Finansów zostało zaaprobowane przez część sądów administracyjnych, z Naczelnym Sądem Administracyjnym na czele²⁶. W ocenie NSA dla zakwalifikowania działalności jako sprzedaży gotowego dania na wynos (ze stawką niższą) bądź jako usługi związanej z wyżywieniem (ze stawką wyższą), ma znaczenie wyłącznie to, czy przedsiębiorca oferuje do sprzedaży produkty zamrożone, w puszkach, bądź słoikach, etykietowane, nienadające się do bezpośredniego spożycia. Natomiast „nie ma znaczenia zakres towarzyszących świadczeń w postaci (przykładowo) udostępnienia sztuców, występowania obsługi kelnerskiej przy stoliku, czy okoliczność zaniechania konsumpcji na miejscu i pobranie posiłku «na wynos», które w innych uwarunkowaniach normatywnych, mogłyby przyczynić się do oceny świadczeń jako dostawy towarów bądź świadczenia usług ze skutkiem dla odmiennych konsekwencji podatkowych.”²⁷ NSA w ogóle nie uwzględnił wymogu wykładni *in favorem libertatis*.

Wiele wojewódzkich sądów administracyjnych uchyla jednak decyzje organów skarbowych oparte na wykładni MF, niekiedy otwarcie kontestując stanowisko NSA, usprawiedliwiając to

²⁶ Wyroki NSA z 5.04.2018 r., I FSK 1853/17 i z 24.4.2019 r., I FSK 1473/17 oraz I FSK 495/17. Zob. też wyrok WSA w Gliwicach z 26.05.2017 r., III SA/GI 266/17; wyrok WSA w Gliwicach z 9.10.2017 r., III SA/GI 670/17; wyrok WSA w Szczecinie z 3.04.2019 r., I SA/Sz 896/18; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 21.11.2018 r., I SA/Go 391/18; wyrok WSA w Poznaniu z 29.05.2019 r., I SA/Po 264/19, CBOSA.

²⁷ Cyt. wyżej wyrok I FSK 1473/17.

wykładnią prounijną na podstawie art. 91 ust. 1 i 3 konstytucji²⁸. W tej linii orzeczniczej sądy interpretują art. 41 ust. 2a ustawy o VAT z uwzględnieniem art. 98 ust. 2 dyrektywy Rady o VAT²⁹ oraz art. 6 rozporządzenia wykonawczego Rady do tej dyrektywy³⁰ w rozumieniu przyjętym w orzecznictwie TSUE³¹.

Art. 97 dyrektywy wyznacza minimalną stawkę VAT na poziomie 15%, natomiast art. 98 ust. 1 dyrektywy dopuszcza stosowanie obniżonych stawek (nie niższych niż 5%) Art. 98 ust. 2 dyrektywy w zdaniu pierwszym stanowi, że „[s]tawki obniżone mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku III.”³² Jedną z usług uprawnionych do objęcia obniżoną stawką VAT z punktu widzenia prawa UE są „usługi restauracyjne i cateringowe, z możliwością wykluczenia dostawy napojów (alkoholowych lub bezalkoholowych)” (pkt 12a załącznika III do dyrektywy). Art. 6 wspomnianego w poprzednim akapicie rozporządzenia wykonawczego Rady definiuje pojęcie usług restauracyjnych i cateringowych jako „usługi polegające na dostarczaniu gotowej lub niegotowej żywności lub napojów albo żywności i napojów, przeznaczonych do spożycia przez ludzi, wraz z odpowiednimi usługami wspomagającymi pozwalającymi na ich natychmiastowe spożycie. Dostarczanie żywności lub napojów lub żywności i napojów stanowi jedynie element większej całości, w której muszą przeważać usługi.”

Już z ostatniego zdania artykułu 6 rozporządzenia wykonawczego Rady jasno wynika, że pojęcie usług restauracyjnych jest rozumiane w prawie unijnym szerzej niż w prawie polskim. W prawie UE istotnym kryterium odróżniającym usługę restauracyjną od dostawy gotowych dań jest występowanie „odpowiednich usług wspomagających”, które muszą mieć charakter przeważający. Tymczasem według NSA dla zakwalifikowania działalności jako usługi restauracyjnej „nie ma znaczenia zakres towarzyszących świadczeń” (cyt. wyżej wyroki I FSK

²⁸ Wyrok WSA w Warszawie z 14.12.2017 r., III SA/Wa 491/17; wyrok WSA w Bydgoszczy z 16.05. 2017 r., I SA/Bd 258/17, wyrok WSA w Gdańsku z 11.10.2017 r., I SA/Gd 1196/17; wyrok WSA we Wrocławiu z 17.05.2019 r., I SA/Wr 58/19; wyrok WSA w Bydgoszczy z 20.7.2021 r., I SA/Bd 395/19.

²⁹ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Obecnie treść ustępu 2 znajduje się w ustępie 1 artykułu 98. Posługuję się tekstem w brzmieniu obowiązującym do 4.4.2022 r., sprzed zmian wprowadzonych dyrektywą nr 2022/542, które zresztą nie zmieniła istoty komentowanych tu przepisów, ale zmodyfikowała numerację jednostek redakcyjnych.

³⁰ Rozporządzenie wykonawcze Rady z 15.3.2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

³¹ Zob. zwłaszcza wyroki TSUE z 10.03.2011 r. w sprawach połączonych C 497/09, C 499/09, C 501/09 i C 502/09, *Randstad Italia SpA* oraz z 22.4.2021 r., C-703/19, *J.K. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Katowicach*.

³² Od 5.4.2022 r. ten fragment znajduje się w ustępie 1 artykułu 98.

1853/17, I FSK 1473/17 i I FSK 495/17). Kolidacja między orzecznictwem NSA a orzecznictwem TSUE jest więc ewidentna.

„Usługi związane z wyżywieniem” w rozumieniu działu ex 56 PKWiU stanowią kategorię o innym zakresie niż „usługi restauracyjne i cateringowe” w rozumieniu pkt 12a załącznika III do dyrektywy VAT i art. 6 rozporządzenia wykonawczego Rady.

W 2019 r. Naczelny Sąd Administracyjny wprost zapytał Trybunał Sprawiedliwości UE, czy w zakresie pojęcia „usługi restauracyjnej” mieści się sprzedaż dań gotowych, w sytuacji, w której sprzedawca:

- udostępnia kupującemu infrastrukturę umożliwiającą spożycie nabytego posiłku na miejscu (wydzielona przestrzeń przeznaczona do konsumpcji, dostęp do toalet);
- brak jest wyspecjalizowanej obsługi kelnerskiej;
- nie występuje serwis w ścisłym znaczeniu;
- proces zamówień jest uproszczony i częściowo zautomatyzowany;
- klient ma ograniczone możliwości personalizacji zamówienia?³³

W 2021 r. TSUE odpowiedział, że pojęcie „usług restauracyjnych i cateringowych” obejmuje dostarczanie żywności wraz z odpowiednimi usługami wspomagającymi, mającymi na celu umożliwienie natychmiastowego spożycia tej żywności przez klienta końcowego, czego zweryfikowanie należy do sądu odsyłającego. Jeżeli klient końcowy podejmie decyzję o nieskorzystaniu z zasobów materialnych i ludzkich udostępnionych mu przez podatnika w związku z konsumpcją dostarczonej żywności, należy uznać, że z dostawą tej żywności nie wiąże się żadna usługa wspomagająca³⁴. Trybunał podkreślił, że z art. 6 przytoczonego wyżej rozporządzenia wykonawczego Rady wynika, iż „do celów zakwalifikowania transakcji podlegającej opodatkowaniu do «usług restauracyjnych i cateringowych» prawodawca Unii pragnął nadać decydujące znaczenie nie sposobowi przygotowywania artykułów spożywczych lub ich dostawy, lecz realizacji usług wspomagających towarzyszących dostarczaniu gotowej żywności”. Taka interpretacja stoi w sprzeczności z cytowaną wyżej interpretacją ogólną Ministra Finansów, z której wynikało, że dla uznania, czy dana czynność będzie zaliczona do klasy PKWiU 10.85 „Gotowe posiłki i dania”, czy do działu PKWiU 56 „Usługi związane z

³³ Postanowienie NSA z 6.6.2019 r., I FSK 1290/18.

³⁴ Cyt. wyżej wyrok C-703/19, *J.K. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Katowicach*.

wyżywieniem” istotne jest, czy oferowane produkty są w pełni przyrządzone i serwowane jako posiłek gotowy do bezpośredniego spożycia, czy też nie są przeznaczone do bezpośredniej konsumpcji - np. są zamrożone lub pakowane próżniowo i etykietowane z przeznaczeniem na sprzedaż. Rozumowanie Ministra Finansów opiera się na kryterium sposobu przygotowania dania, a rozumowanie Trybunału Sprawiedliwości na kryterium usług wspomagających klienta w natychmiastowym spożyciu zakupionej żywności. **Krótko mówiąc, wbrew dotychczasowemu stanowisku NSA, TSUE uznał, że zakres świadczeń towarzyszących sprzedaży gotowych dań i posiłków ma znaczenie dla oceny, czy należy je kwalifikować jako wyżej opodatkowaną usługę restauracyjną, czy też nie.**

Pod wpływem tego wyroku już pierwsze wojewódzkie sądy administracyjne zaczęły odmawiać stosowania się do wykładni przyjętej w orzecznictwie NSA, dokonując pronunijnej wykładni art. 41 ust. 2a ustawy o VAT. Jak słusznie zauważył WSA w Bydgoszczy, „nie ma istotnego znaczenia, w świetle wskazanego wyroku, klasyfikacja do określonej pozycji PKWiU. Nie ma także rozstrzygającego znaczenia kryterium przeznaczenia wytwarzanych produktów do bezpośredniej konsumpcji i brak umieszczenia produktów w opakowaniach oznaczonych datą przydatności do spożycia. Może ono bowiem mieć zastosowanie także w przypadku dostawy gotowych posiłków i dań oraz napojów. Przyjąć zatem należy, iż w sytuacji, w której inna obniżona stawka podatkowa została przewidziana dla dostawy gotowych posiłków i dań, a inna dla usług związanych z wyżywieniem, istotne jest - w pierwszej kolejności - ustalenie charakteru dokonywanych przez podatnika czynności i - w dalszej kolejności - dokonanie ich kwalifikacji do właściwej pozycji klasyfikacyjnej oraz ustalenie mającej zastosowanie właściwej stawki podatkowej.”³⁵ Sąd uchylił więc decyzję dyrektora izby skarbowej utrzymującą w mocy decyzję naczelnika urzędu skarbowego, odmawiającą uznania prawa podatnika do zwrotu nadwyżki podatku wynikającej ze zmiany stawki oprocentowania gotowych dań i posiłków z 8% do 5%. Tym samym rozstrzygnął sprawę *in favorem libertatis*, na korzyść wolności gospodarczej (którą podatek nałożony na przedsiębiorcę z natury ogranicza), choć nie powołał się wprost na ten wymóg. Była to jedyna wada komentowanego orzeczenia: deficyt argumentacji konstytucyjnej.

Dla rozwiązania problemu zastosowania do serwisu żywności typu fast-food odpowiedniej stawki VAT wykładnia językowa nie była wystarczająca, konieczne było odwołanie się do pozajęzykowych metod wykładni i wybór wariantu interpretacyjnego najbardziej korzystnego

³⁵ Cyt. wyżej wyrok I SA/Bd 395/19.

dla wolności gospodarczej (*in dubio pro libertate*). W tym wypadku wystarczające okazało się odwołanie do wykładni systemowej, uwzględniającej rozumienie usługi restauracyjnej w prawie UE i orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości, ponieważ użyte w załączniku do ustawy o VAT pojęcie „gotowych posiłków i dań” było zbyt ogólne, aby ustalić jego precyzyjną treść z pomocą samej wykładni językowej. Co prawda możliwe było ustalenie jego treści z pomocą definicji zawartej w pkt 10.85.Z załącznika do rozporządzenia PKD, ale było to niewskazane z dwóch powodów: po pierwsze, pojęć ustawowych nie powinno się definiować z pomocą rozporządzeń (o czym już była mowa), zwłaszcza jeśli chodzi o przedmiot opodatkowania, który powinien być określony wyraźnie w ustawie (art. 217 konstytucji)³⁶; po drugie, definicja przyjęta w rozporządzeniu PKD była niezgodna z prawem unijnym, bo pozwala uznać za usługę restauracyjną działalność, w której nie przeważały tzw. świadczenia towarzyszące takie jak obsługa kelnerska – wbrew art. 98 ust. 2 dyrektywy Rady o VAT oraz art. 6 rozporządzenia wykonawczego Rady z 2011 r. W takiej sytuacji istniały istotne powody konstytucyjne, aby odstąpić od wykładni językowej art. 41 ust. 2a ustawy o VAT i załącznika do tej ustawy: 1) niedopuszczalne przeniesienie definicji legalnej przedmiotu opodatkowania do rozporządzenia (art. 217 konstytucji); 2) brak wyraźnych podstaw prawnych aż do 2019 r. do stosowania rozporządzenia PKWiU i pośrednio także rozporządzenia PKD do definiowania przedmiotu opodatkowania (art. 7 konstytucji); 3) konieczność uwzględnienia bezpośrednio stosowalnego w polskim porządku prawnym art. 6 rozporządzenia wykonawczego Rady z 2011 r., w rozumieniu ustalonym wyrokiem TSUE (art. 9 konstytucji). Wykładnia przyjęta w orzecznictwie TSUE, wchłonięta przez wojewódzkie sądy administracyjne, była korzystna dla wolności gospodarczej, a więc w ostatecznym rozrachunku wątpliwości interpretacyjne zostały rozstrzygnięte zgodnie z dyrektywą *in dubio pro libertate*. Także Naczelny Sąd Administracyjny zaczął realizować wytyczne TSUE, odstępując od kryterium sposobu przygotowania dania na rzecz kryterium znaczenia usług towarzyszących. Tym samym NSA uznał, że sprzedaż dań w lokalach gastronomicznych szybkiej usługi na wynos, jak również w systemie *drive-in* i *walk-through* stanowi dostawę środków spożywczych, opodatkowaną niższą stawką 5%³⁷. Pozostaje jednak sporne, czy sprzedaż dań w lokalach gastronomicznych szybkiej obsługi z możliwością spożycia na miejscu stanowi usługę restauracyjną. Zdaniem

³⁶ „Wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie. Sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji daniny mogą zostać przekazane do unormowania w drodze rozporządzenia. Będą to takie sprawy, które stanowią dopełnienie regulacji, zastrzeżonej dla materii ustawowej i tylko w zakresie nieprzesądającym o istotnych elementach konstrukcji podatku” - K. Klecha, *Wolność działalności gospodarczej w Konstytucji RP*, Warszawa 2009, s. 180.

³⁷ Wyrok NSA z 30 lipca 2021 r., I FSK 1290/18.

NSA tak, moim zdaniem nie jest to pewne, bo takie podejście zrównuje lokale fast-food z klasycznymi restauracjami, mimo że różnica w intensywności usług towarzyszących jest fundamentalna – w tych pierwszych praktycznie nie istnieje obsługa kelnerska, żywność nabywana jest wyłącznie przy kasie, natomiast w tych drugich obsługa kelnerska odgrywa fundamentalną rolę przy składaniu i rozliczaniu zamówień. Szczegółowa ocena uzależniona jest jednak od okoliczności konkretnej sprawy – jakie praktyki panują w danym lokalu gastronomicznym.

4. Sprawy dotyczące zwrotu nadpłaconego lub nienależnie pobranego podatku na przykładzie akcyzy od energii elektrycznej

Niezwykle interesującym, a zarazem kontrowersyjnym problemem prawa podatkowego, dla którego rozstrzygnięcia fundamentalne znaczenie ma wykładnia *in favorem libertatis*, jest pytanie, czy przedsiębiorca, który uiszczył podatek pośredni, ale włączył go w cenę towaru lub usługi, może domagać się zwrotu podatku w sytuacji, gdy powstała nadpłata lub podatek był nienależnie pobrany z uwagi na wadliwą podstawę prawną. Zgodnie z art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej (którego brzmienie zawsze było takie samo) „za nadpłatę uważa się kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku”. Z tekstu przepisu nie wynikają żadne dodatkowe ograniczenia w zakresie prawa domagania się zwrotu nadpłaconego lub nienależnie pobranego podatku.

Wątpliwości co do tej kwestii pojawiły się przy okazji pojawienia się problemu wadliwości podstawy prawnej opodatkowania akcyzą producentów energii elektrycznej. W okresie od 1 października 2002 r. do 28 lutego 2009 r. energia elektryczna była opodatkowana akcyzą od momentu jej „wydania” tzn. wytworzenia jej przez elektrownię³⁸. W 2006 r., dwa lata po przystąpieniu Polski do UE, Komisja Europejska wezwała ówczesny rząd do zmiany art. 6 ust. 5 ustawy o podatku akcyzowym, wskazując że jest on niezgodny z art. 21 ust. 5 dyrektywy 2003/96³⁹, zgodnie z którym „energia elektryczna i gaz ziemny podlegają podatkom, które stają się wymagalne w momencie dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora”. Tymczasem w Polsce akcyzę płacił producent, nie dystrybutor energii elektrycznej. Producenci energii zaczęli kwestionować więc decyzje podatkowe odmawiające im zwrotu akcyzy zapłaconej po upływie terminu na implementację wspomnianej dyrektywy tj. po 1 stycznia 2006 r. W 2009 r. Trybunał

³⁸ Art. 35 ust. 2c ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. nr 11 poz. 50 ze zm.), a następnie art. 6 ust. 5 ustawy z 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. nr 29 poz. 257 ze zm.).

³⁹ Dyrektywa Rady nr 2003/96 z 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.U. L 283, s. 51).

Sprawiedliwości przyznał rację Komisji, stwierdzając, że przez zaniechanie dostosowania do dnia 1 stycznia 2006 r. swojego systemu opodatkowania energii elektrycznej do wymogów art. 21 ust. 5 akapit pierwszy dyrektywy Rady 2003/96, w zakresie określenia momentu, w którym podatek od energii elektrycznej staje się wymagalny, Rzeczpospolita Polska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy tej dyrektywy⁴⁰.

W związku z tym pojawiła się wątpliwość, czy stwierdzenie niezgodności podstawy prawnej opodatkowania z prawem UE powoduje powstanie nadpłaty w rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Organy administracji skarbowej konsekwentnie odmawiały zwrotu nadpłaty, wskazując że nie można mówić o nadpłacie w sytuacji, gdy ekonomiczny ciężar podatku został przerzucony w cenie energii elektrycznej na odbiorców końcowych. Skoro uiszczenie akcyzy nie spowodowało zubożenia producenta energii, to nie można mówić o powstaniu nadpłaty, nawet jeśli podstawa prawna samego podatku była wadliwa. Zwrot podatku akcyzowego na rzecz osoby, która go tylko formalnie, a nie faktycznie zapłaciła, prowadziłby zatem do bezpodstawnego wzbogacenia tej osoby. Część sądów administracyjnych opowiedziała się po stronie producentów energii elektrycznej, wskazując, że o obowiązku stwierdzenia nadpłaty decyduje fakt zapłacenia podatku przez podatnika, który nie był do tego zobowiązany, a nie kwestia rzeczywistego zubożenia podatnika⁴¹. Część jednak sądów – w tym NSA - uznała przesłankę zubożenia podatnika za decydujący warunek zwrotu nadpłaty podatku⁴².

W 2009 r. Naczelny Sąd Administracyjny w składzie 7 sędziów przyjął uchwałę stwierdzającą, że art. 72 §1 pkt 1 Ordynacji podatkowej nie stoi na przeszkodzie zwrotowi nadpłaty w podatku akcyzowym także wtedy, gdy ciężar podatku poniósł nabywca opodatkowanego towaru⁴³. NSA podkreślił, że podstawowym rodzajem wykładni, jaka powinna być stosowana w prawie podatkowym, jest wykładnia językowa. Konstytutywną przesłanką powstania nadpłaty zatem jest zapłata podatku w wysokości wyższej niż zobowiązanie podatkowe lub nawet przy jego zupełnym braku. Wykładnia językowa art. 72 §1 pkt 1 Ordynacji podatkowej zaś nie pozostawia w ocenie NSA żadnych wątpliwości, że jedyną, zasadniczą przesłanką zwrotu nadpłaty jest fakt zapłaty podatku nienależnego lub w kwocie wyższej niż należna. Tymczasem polski ustawodawca nie wprowadził do Ordynacji podatkowej w szczególności przesłanki

⁴⁰ Wyrok ETS z 12 lutego 2009 r., C-475/07, *Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej*.

⁴¹ Tak np. wyrok WSA w Lublinie z 26 października 2007 r., I SA/Lu 514/07; wyrok WSA w Krakowie z 28 marca 2008 r., I SA/Wr 1830/07; wyrok WSA w Gliwicach z 9 lipca 2008 r., III SA/Gl 117/08; wyrok WSA w Olsztynie z 7 października 2009 r., I SA/Ol 468/09.

⁴² Np. wyrok NSA z 17 października 2007 r., I FSK 1290/06.

⁴³ Uchwała (7) NSA z 13 lipca 2009 r., I FPS 4/09.

zubożenia podatnika jako warunku roszczenia o zwrot nadpłaty. Według NSA zwrot podatku jest jedynie konsekwencją niedostosowania polskiego prawa do określonego dyrektywą 2003/96 momentu powstania obowiązku podatkowego, gdyż obecne prawo do żądania zwrotu nadpłaty w związku z brakiem należytej implementacji prawa wspólnotowego ma swoje źródło w zasadach odpowiedzialności państwa członkowskiego za naruszenie prawa wspólnotowego.

Uchwała została życzliwie przyjęta w doktrynie, w której podzielono stanowisko, że jedyną przesłanką zwrotu nadpłaty podatku jest fakt zapłaty podatku nienależnego lub ewentualnie w kwocie wyższej niż należna: „Konstatacja przeciwna stanowiłaby swoiste *argumentum ad absurdum*, bowiem mogłaby prowadzić do wniosku, że przepis jasny po dokonaniu wykładni językowej w rzeczywistości jasny nie jest i należy dopatrywać się w nim ukrytych motywów ustawodawcy i dalszych, niewyrażonych *expressis verbis*, przesłanek.”⁴⁴

W 2011 r. pogląd wyrażony w tej uchwale został zakwestionowany w uchwale Izby Gospodarczej NSA, która orzekła, że w rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej 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 majątkowego⁴⁵.

W uzasadnieniu NSA zwrócił uwagę na specyfikę podatku akcyzowego, przejawiającą się w tym, że stanowi on element ceny wyrobu akcyzowego, to znaczy jest integralną częścią tej ceny. Okoliczność, że podatek akcyzowy jest uwzględniany w cenie towaru będącego wyrobem akcyzowym, prowadzi do tego, że - z reguły - bezpośredni ekonomiczny ciężar opodatkowania *de facto* spoczywa nie na podmiotach tego podatku (podatnikach), lecz na konsumentach.

Odnosząc się do kwestii niezgodności art. 6 ust. 5 ówczesnej ustawy o podatku akcyzowym z prawem UE, NSA podkreślił, że przepis ten nie przestał istnieć z chwilą wyroku ETS, lecz obowiązuje nadal: „Z uwagi jednak na powszechny obowiązek przestrzegania prawa (art. 83 Konstytucji RP) i wiążące się z nim domniemanie legalności działania władzy publicznej, po stronie każdego podatnika istnieje powinność uiszczenia podatku wynikającego z aktu władzy publicznej (ustawy, decyzji podatkowej), niezależnie od tego, czy w przekonaniu podatnika akt ten jest obarczony wadą prawną.”

Z drugiej strony NSA przyznał, że „powinnością władzy publicznej staje się wówczas przede wszystkim zwrot podatku zapłaconego opartego na wadliwej podstawie prawnej. Stwierdzenie

⁴⁴ M. Kielbowski, *Zwrot nienależnie pobranej akcyzy. Głosa do uchwały NSA z dnia 13 lipca 2009 r., I FPS 4/09*, „Przegląd Podatkowy” 2010, Nr 5, s. 50.

⁴⁵ Uchwała NSA z 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11.

bowiem takiej wadliwości w odpowiednim postępowaniu (np. przez TK czy ETS) oznacza, że ingerencja władzy publicznej w prawa majątkowe jednostki, stanowiąca istotę obowiązku ponoszenia świadczeń publicznych, w tym podatków, okazała się pozbawiona uzasadnienia prawnego.” Tym samym zrealizowany obowiązek zapłaty określonej kwoty przeistacza się w prawo majątkowe do zwrotu podatku nałożonego niezgodnie z prawem (chronione przez art. 64 ust. 1 konstytucji). Warunkiem skorzystania z tego prawa jest jednak zmniejszenie substancji majątkowej jednostki na skutek zapłacenia podatku. NSA określił omawiane uprawnienie jako „roszczenie restytucyjne”, czyli o przywrócenie równowagi w majątku jednostki, zaburzonej zapłatą nienależnego podatku. Od tego uprawnienia NSA odróżnił „roszczenie kompensacyjne”, czyli o naprawienie wszelkiego innego uszczerbku w dobrach jednostki (majątkowego i niemajątkowego), spowodowanego przez zapłatę nienależnego podatku (wynikające z art. 77 ust. 1 konstytucji).

Roszczenie restytucyjne może zostać zrealizowane na podstawie art. 72 §1 Ordynacji podatkowej, ale tylko jeśli podatnik wykaże, że doznał zubożenia na skutek zapłacenia podatku. Natomiast roszczenie kompensacyjne przysługuje podatnikowi niezależnie od tego, czy doznał takiego zubożenia, ale podatnik nie może go dochodzić na podstawie art. 72 §1 Ordynacji podatkowej, lecz jedynie w postępowaniu cywilnym, w drodze powództwa o odszkodowanie za bezprawne działanie władzy publicznej wytoczonego na podstawie art. 417 Kodeksu cywilnego.

W ocenie NSA „na gruncie Konstytucji RP brak jest jakiegokolwiek uzasadnienia dla przyznania osobie, która dokonała zapłaty nienależnego podatku, środka prawnego mającego na celu uzyskanie od państwa świadczenia, które nie służyłoby pokryciu uszczerbku w jej dobrach spowodowanego zapłatą takiego podatku”. Żądanie zwrotu nadpłaty podatku w sytuacji, gdy podatnik nie doznał zubożenia, NSA ocenił jako „nadużycie prawa, niekorzystające z ochrony konstytucyjnej.”

Niezależnie od tego NSA podniósł, możliwość zwrotu nadpłaconego podatku przy braku zubożenia podatnika stanowiłaby naruszenie zasady dobra wspólnego z art. 1 konstytucji: „Środki finansowe tworzące budżet państwa podlegają szczególnej ochronie. Jednym z elementów tej ochrony jest nakaz, aby wszelkie świadczenia pochodzące z zasobów publicznych znajdowały uzasadnienie w potrzebie realizacji określonych celów, znajdujących uzasadnienie konstytucyjne. Wniosek taki wynika z reguły, zgodnie z którą podstawową funkcją majątku państwowego jest zaspokajanie potrzeb dobra wspólnego. Ustawodawca nie może, bez istotnych racji znajdujących wyraz w zasadach konstytucyjnych, dysponować

majątkiem publicznym (...) Do racji takich należy niewątpliwie konieczność realizacji roszczeń majątkowych przysługujących podmiotom prywatnym, które służą naprawieniu skutków nieprawidłowego wykonywania władzy publicznej. Niedopuszczalne są natomiast świadczenia, których wyłącznym następstwem byłoby niczym nieuzasadnione przysporzenie po stronie podmiotów prywatnych. Tego typu przysporzenia nie korzystają z ochrony konstytucyjnej. Jeżeli więc ustawodawca stworzyłby podstawy prawne dla takich transferów, to należałoby je uznać za niezgodne z Konstytucją RP, w szczególności z art. 1 Konstytucji RP.”

Zdaniem NSA „istotą procedury zwrotu nadpłaty - z założenia uproszczonej, mniej skomplikowanej od postępowania odszkodowawczego - jest przywrócenie do majątku jednostki środków, które wyszły z tego majątku bezpośrednio na skutek zapłacenia nienależnego podatku, oczywiście pod warunkiem, że na skutek zapłacenia nienależnego podatku w ogóle wyszły z majątku podatnika jakiegokolwiek środki. Można więc powiedzieć, że mechanizm ten pełni funkcję przede wszystkim restytucyjną, a nie kompensacyjną.”

Naczelny Sąd Administracyjny uznał za konieczne odstępnie w tej sprawie od wykładni językowej art. 72 §1 Ordynacji podatkowej, bo „poprzestanie na literalnej wykładni wymienionego przepisu mogłoby w pewnych sytuacjach prowadzić do rezultatu wypaczającego ratio legis instytucji zwrotu nadpłaty podatkowej, a przede wszystkim do naruszenia norm konstytucyjnych”, a mianowicie art. 1, art. 64 ust. 1 i art. 77 ust. 1 Konstytucji RP.

NSA nie kwestionował co do zasady prymatu wykładni językowej w prawie podatkowym, zastrzegając jednak, że „[u]życie pozajęzykowych metod wykładni jest co do zasady wykluczone wówczas, gdyby w wyniku ich zastosowania miało dojść do odstąpienia od jednoznacznego brzmienia przepisu prawa.” Tymczasem „[s]ytuacja taka nie ma jednak miejsca w niniejszej sprawie. Po pierwsze bowiem, Ordynacja podatkowa nie formułuje wyczerpującej definicji legalnej pojęcia «nadpłaty», o czym była mowa wcześniej. Po drugie, nie istnieje przepis prawa, który stanowiłby, że «zubożenie» podatnika podatku akcyzowego nie jest warunkiem dopuszczalności zwrotu nadpłaty.”

Naczelny Sąd Administracyjny dostrzegł „wynikającą z Konstytucji RP i powszechnie uznawaną w orzecznictwie tego Sądu, konieczność odwoływania się do tzw. zasady wykładni na korzyść podatnika, zwanej również zasadą in dubio pro tributario, która nakazuje, że w razie potrzeby rozstrzygnięcia między różnymi wchodzącymi w grę wariantami interpretacyjnymi

organy stosujące prawo powinny wybrać rezultat najbardziej korzystny dla podatnika.” W ocenie NSA zasada ta nie ma zastosowania do wszystkich przepisów prawa podatkowego, a tylko tych, które określają ciężary i świadczenia publiczne. Tym samym *in dubio pro tributario* nie miało zastosowania do art. 72 §1 Ordynacji podatkowej, który nie nakłada na podatnika żadnego ciężaru, ani świadczenia. Uchwała NSA „nie prowadzi do zwiększenia czy poszerzenia jakiegokolwiek obowiązku takiego podatnika ani też do odebrania mu czy ograniczenia preferencji podatkowej.”

Wpływ uchwały Izby Gospodarczej NSA dalece wykracza poza kwestię zwrotu podatku akcyzowego uiszczanego w latach 2002-2009 przez producentów energii elektrycznej, ale dotyczy wszystkich podatków, w tym choćby VAT, do których ma zastosowanie art. 72 §1 Ordynacji podatkowej. Przesłanka zubożenia stała się więc za sprawą uchwały NSA stałym wymogiem zwrotu nadpłaty podatku⁴⁶.

Uchwała Izby Gospodarczej NSA spotkała się z surową krytyką, i to zarówno z wewnątrz składu orzekającego (aż 7 zdań odrębnych zgłoszone przez 8 sędziów⁴⁷), jak i ze strony doktryny⁴⁸. Nie zabrakło jednak też głosów broniących tej uchwały⁴⁹. Jeśli chodzi o sam NSA, to w późniejszym orzecznictwie dominuje stanowisko zbieżne z uchwałą Izby Gospodarczej⁵⁰, choć zdarzają się rozstrzygnięcia wyraźnie się od niej dystansujące⁵¹.

Rozumiejąc racje słusznościowe leżące u podstaw uchwały Izby Gospodarczej NSA, oceniam ją krytycznie. Mój główny zarzut dotyczy jednak braku wyraźnej podstawy prawnej dla przesłanki zubożenia. Jedyнным przepisem prawa podatkowego określającym przesłanki domagania się zwrotu nadpłaconego lub nienależnie pobranego podatku jest art. 72 §1 Ordynacji podatkowej, a ów przepis zawiera jedynie zdawkową definicję, czym jest nadpłata.

⁴⁶ Zob. np. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14 lutego 2020 r., 0115-KDWT.4011.13.2019.4.WM, zawierające interpretację indywidualną stwierdzającą, że niedopuszczalne jest domaganie się przez przedsiębiorcę zwrotu nadpłaty podatku VAT, jeżeli wliczył go w cenę towaru.

⁴⁷ Jedno zdanie odrębne było współautorstwa dwojga sędziów NSA.

⁴⁸ H. Filipczyk w: *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2013, s. 34; B. Brzeziński, *Komentarz do uchwały Pełnego Składu Izby Gospodarczej Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22 czerwca 2011 (I GPS 1/11)*, „Przeгляд Orzecznictwa Podatkowego” 2012, Nr 5, s. 419–420; K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Czy nadpłatę trzeba podatnikowi zwrócić? Glosa do uchwały Izby Gospodarczej Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 czerwca 2011 r. (I GPS 1/11)*, „Przeгляд Podatkowy” 2011/10, s. 53; K. Pachnik, *Glosa do uchwały NSA z dnia 22 czerwca 2011 r., I GSP 1/11*, LEX/el. 2011.

⁴⁹ G. Borkowski, *Jak rozumieć nadpłatę w podatku akcyzowym?*, „Glosa” 2011, Nr 4, s. 117-133; E. Łętowska, *Zwrot nadpłaconej akcyzy, czyli między zasadą effet utile i redukcjonizmem interpretacyjnym sądów krajowych (cz. I)*, „Europejski Przeгляд Sądowy” 2011, Nr 12, s. 4-10 oraz *Zwrot nadpłaconej akcyzy, czyli między zasadą effet utile i redukcjonizmem interpretacyjnym sądów krajowych, cz. II*, „Europejski Przeгляд Sądowy” 2012, Nr 1, s. 4-7; M. Wiącek, *Konstytucyjne ograniczenia zwrotu nadpłaty podatkowej (na tle orzecznictwa NSA)*, „Przeгляд Legislacyjny” 2012, nr 1

⁵⁰ Wyroki NSA z: 15.09.2017 r., I GSK 1265/15; 26.09.2018 r., I GSK 599/15; 17.04.2019 r., I FSK 589/17.

⁵¹ Wyrok NSA 20.05.2021 r. (I FSK 360/21)

Aby osiągnąć pożądaný rezultat, NSA zinterpretował art. 72 §1 Ordynacji podatkowej wykorzystując pełną paletę pozajęzykowych metod wykładni – metodę systemową, celowościową i funkcjonalną. Co ważne, NSA nie zakwestionował tradycyjnej hierarchii metod wykładni prawa, w pełni akceptując pogląd o prymacie wykładni językowej, a także o wyjątkowości sytuacji, w których od tego prymatu można odstąpić. Jak tłumaczyłem wcześniej, odstąpienie od wykładni językowej musi być uzasadnione ogólnikowością przepisu, wystąpieniem w nim luki lub silnymi racjami konstytucyjnymi (zob. rozdział I pkt 2). Tymczasem art. 72§1 Ordynacji podatkowej nie zawiera żadnych pojęć nieostrych, nie koliduje z innymi przepisami prawa podatkowego, ani nie zawiera luki prawnej w sensie ścisłym, która wymagałaby uzupełnienia w drodze pozajęzykowych metod wykładni. Luką jest wyłącznie niezamierzony przez prawodawcę brak regulacji prawnej, a w tekście przepisu nic nie wskazuje na intencję uzależnienia zwrotu podatku od tego, czy podatnik doznał zubożenia. Co interesujące, sam NSA – jak się wydaje - nie kwestionował tego, że art. 72 §1 Ordynacji jest jednoznaczny, a raczej starał się przekonać, że „dokonana w niniejszej uchwale interpretacja prawa jest dopuszczalna w świetle przyjętych reguł uzasadniających odstępstwo od wykładni literalnej, **nawet jeżeli przynosi ona jednoznaczny wynik** [przyp. JR]”. NSA powołał się natomiast na pewne racje konstytucyjne, do których wrócę poniżej.

NSA powołał się na cztery argumenty wskazujące na konieczność odstąpienia od wykładni językowej. Po pierwsze, wskazał, że przepis „nie formułuje wyczerpującej definicji legalnej pojęcia nadpłaty”, co – jak rozumiem – w ocenie NSA stanowi lukę wymagającą uzupełnienia w drodze pozajęzykowych metod wykładni (nie jest to jasne, bo w uzasadnieniu uchwały starannie unika się słowa „luka”). Nie zgadzam się z tym stanowiskiem, bo w tekście art. 72 §1 Ordynacji podatkowej nic nie wskazuje na istnienie jakiegoś braku. Jak słusznie stwierdził TK w postanowieniu umarzającym postępowanie w sprawie z pytania prawnego NSA dotyczącego konstytucyjności art. 72 §1 Ordynacji podatkowej z powodu braku przesłanki zubożenia, w ustawie tej „został przyjęty określony model nadpłaty i przesłanki jej zwrotu. W ustawie nie została przewidziana przesłanka poniesienia ekonomicznego ciężaru podatku jako warunku zwrotu nadpłaty (...). Nie występuje zatem brak jakiegoś elementu w ramach obecnej regulacji prawnej, co jest charakterystyczne dla pominięcia ustawodawczego. Obowiązujące przepisy dotyczące nadpłaty realizują jeden z możliwych modeli tej instytucji.”⁵² Broniąca uchwały NSA prof. Ewa Łętowska krytycznie odnosi się do tego postanowienia TK, określając je jako „typowe orzeczenie na «nie» («jak nie zajmować stanowiska merytorycznego»), a nie na «tak»

⁵² Postanowienie TK z 29 listopada 2010 r., P 45/09.

– jak rozwiązać problemy, które skłoniły do przedstawienia pytania TK przez NSA”⁵³. Osobiście widzę to inaczej: TK rozwiązał problem, tylko zrobił to nie po myśli zwolenników wprowadzenia przesłanki zubożenia do polskiego modelu nadpłaty podatku. Podzielam więc stanowisko sędziego NSA Rafała Bały wyrażonego w zdaniu odrębnym, że „uchwała więc jest w istocie uzupełnieniem «definicji» podatku nienależnego o element materialnoprawny w postaci uszczerbku majątkowego”.

Drugim argumentem podniesionym przez NSA na rzecz konieczności odstępstwa od wykładni była okoliczność, że „nie istnieje przepis prawa, który stanowiłby, że «zubożenie» podatnika podatku akcyzowego nie jest warunkiem dopuszczalności zwrotu nadpłaty”. Moim zdaniem jest to odwrócenie tradycyjnej zasady, że władzy wolno tylko, na co wyraźnie pozwala jej prawo, natomiast obywatelowi wolno wszystko, czego prawo mu nie zakazuje⁵⁴. Prawo podatnika do zwrotu nienależnie pobranego podatku – jak przyznał sam NSA – wynika z art. 64 ust. 1 konstytucji, a na dodatek jest wprost wyrażone w przepisie ustawy tj. art. 72 §1 Ordynacji podatkowej. Nie ma natomiast żadnego przepisu, z którego wynikałoby ograniczenie prawa podatnika do zwrotu nienależnie pobranego podatku: „Żaden z przepisów Ordynacji podatkowej wymieniających stany faktyczne, w których występuje nadpłata, nie zawiera odniesień do przesłanki uszczerbku majątkowego czy zubożenia po stronie podatnika, płatnika lub inkasenta.”⁵⁵ A takie ograniczenie powinno przecież wynikać z przepisu ustawy – jak tego wymaga art. 31 ust. 3 konstytucji. Zamiast tego NSA wyprowadził takie ograniczenie z przepisu konstytucji, a mianowicie z art. 1.

Trzecim argumentem podniesionym przez NSA na rzecz konieczności odstępstwa od wykładni językowej art. 72 §1 Ordynacji podatkowej była rażąca (!) niezgodność literalnego rozumienia tego przepisu z normami konstytucyjnymi, w tym zwłaszcza z zasadą dobra wspólnego. **To był bez wątpienia centralny punkt argumentacji NSA**, na co słusznie zwrócił uwagę prof. Marcin Wiącek, wskazując, że „to Konstytucja, a nie Ordynacja podatkowa stanowiła zasadniczą podstawę rozstrzygnięcia NSA”⁵⁶. Co prawda w argumentacji NSA pojawiły się też odwołania do art. 64 ust. 1 i art. 77 konstytucji, ale w moim przekonaniu kluczowe znaczenie miał art. 1 konstytucji – bo z dwóch pierwszych przepisów NSA wyprowadził prawo

⁵³ E. Łętowska, *Zwrot nadpłaconej akcyzy...*, cz. I, s. 8.

⁵⁴ Tymczasem „w postępowaniu podatkowym nie ma zastosowania zasada, że dozwolone jest wszystko to, co nie jest przez prawo zakazane” - wyrok NSA z 26.2.2001 r., III SA 167/00.

⁵⁵ Zdanie odrębne sędziego NSA Rafała Batarowicza do uchwały I GPS 1/11.

⁵⁶ M. Wiącek, *Konstytucyjne ograniczenia zwrotu nadpłaty...*, s. 25.

majątkowe do zwrotu nienależnie pobranego podatku, natomiast to z art. 1 konstytucji NSA wyprowadził ograniczenie tego prawa majątkowego w postaci przesłanki zubożenia.

NSA wywiódł z art. 1 konstytucji stanowiącego, że „Rzeczpospolita Polska jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli”, szczegółową zasadę prawa podatkowego, zgodnie z którą zwrot nadpłaconego lub nienależnie pobranego podatku może nastąpić tylko jeśli podatnik doznał uszczerbku majątkowego na skutek zapłacenia tego podatku. Zasady dobra wspólnego nigdy nie interpretowano w taki sposób ani w orzecznictwie, ani w doktrynie. Jedyne orzeczenie, jakie NSA przytoczył na poparcie tej tezy, było orzeczenie TK z 5 listopada 1996 r., K 6/96. W tym orzeczeniu, na marginesie rozważań na temat konstytucyjności niektórych przepisów o przejściu przez Skarb Państwa majątku i wierzytelności PZPR, Trybunał wspominał, że „[u]stawodawca nie może, bez istotnych racji merytorycznych i aksjologicznych znajdujących wyraz w zasadach konstytucyjnych, dysponować dowolnie majątkiem Skarbu Państwa.” Z tego zdania NSA wywiódł wniosek, że choć taką „istotną racją” może być zaspokojenie roszczenia o naprawę skutków wadliwego wykonywania władzy publicznej, to niedopuszczalne byłyby transfery środków publicznych do podmiotów prywatnych, których wyłącznym następstwem byłoby „niczym nieuzasadnione przysporzenie po stronie podmiotów prywatnych”. Oczywiście wyprowadzanie z ogólnych przepisów konstytucyjnych nowych, nigdzie niezapisanych wprost zasad, nie jest rzeczą nową, czego świetnym przykładem jest art. 2 konstytucji, z którego SN, TK i NSA wyprowadziły – lekko licząc – kilkadziesiąt różnego rodzaju zasad. Wyprowadzenie jednak z art. 1 konstytucji zasady zubożenia podatnika jako warunku zwrotu nienależnie pobranego podatku jest jednak problematyczne z pięciu powodów.

Po pierwsze, zbyt rygorystyczne jest wyjściowe założenie NSA, że „wszelkie świadczenia pochodzące z zasobów publicznych” muszą mieć „uzasadnienie konstytucyjne”. A dlaczego nie wystarczy podstawa ustawowa? Czy w takim razie świadczenia z zasobów publicznych na cele pożyteczne, ale niewymienione w konstytucji – np. na rozwój państwowych stadnin koni czy żegluga śródlądowej - są niezgodne z zasadą dobra wspólnego?

Po drugie, wyprowadzane w orzecznictwie zasady konstytucyjne były korzystne dla jednostki. NSA zaś wyprowadził z konstytucji zasadę niekorzystną dla jednostki.

Po trzecie, jeśli sąd wyprowadza z konstytucji nowe zasady, to powinien to czynić z poszanowaniem innych, ugruntowanych już zasad konstytucyjnych, w tym zwłaszcza zasady zaufania obywatela do państwa, z której wynika m.in. zakaz zaskakiwania adresatów norm nowymi rozwiązaniami, szczególnie tymi działającymi na ich niekorzyść. Innymi słowy,

zasada zaufania zapewnia jednostce możliwość działania **przy pełnej znajomości przesłanek** działania organów państwowych i konsekwencji prawnych, jakie te działania mogą pociągnąć⁵⁷. Tymczasem NSA w 2011 r. wyprowadził z konstytucji nową przesłankę uzyskania zwrotu podatku, która nie była znana podatnikom występującym o zwrot akcyzy po 2006 r.

Po czwarte, dotychczasowe niepisane zasady wyprowadzane przez sądy z konstytucji miały ogólny charakter (zasada zaufania, zasada niedziałania prawa wstecz, zasada określoności itp.), a nowa zasada sformułowana przez NSA stanowi nadzwyczaj precyzyjną wytyczną dla państwa w zakresie wyboru konkretnego modelu nadpłaty podatku. Tymczasem – jak zauważył wcześniej TK w postanowieniu P 45/09 – w państwach europejskich istnieją różne modele nadpłaty podatku i tylko w niektórych zwrot jest uzależniony od przesłanki zubożenia. Żaden sąd nigdy wcześniej nie wyprowadził tak szczegółowej wytycznej z tak ogólnego przepisu.

Po piąte, w chwili uchwalenie konstytucji energia elektryczna nie była opodatkowana akcyzą. Jeśli traktować uchwałę NSA jako interpretację, a nie kreowanie prawa, to należałoby uznać, że już w 1997 r. w zasadzie dobra wspólnego ukryta była norma zabraniająca zwrotu nadpłaconego nienależnie pobranego podatku akcyzowego. Broniąca uchwały Ewa Łętowska stawia śmiałą tezę, mówiąc wprost, że „ustawodawstwo nie odmawia sądom kompetencji prawotwórczych” podając jako przykład prawotwórczego oddziaływania sądów wykładnię zwrotów niedookreślonych⁵⁸. Ale ta teza, choć kusząca, jest kontrowersyjna z punktu widzenia zasady podziału władzy (art. 10 konstytucji) i odrębności władzy sądowniczej od ustawodawczej (art. 173 konstytucji). Poza tym sam NSA – w przeciwieństwie do prof. Łętowskiej – nie opowiedział się jednoznacznie po stronie aktywizmu sędziowskiego, a raczej próbował uzasadnić swoje rozstrzygnięcie zgodnie z tradycyjnym schematem prawniczego rozumowania, zakładającego prymat wykładni językowej, od którego można odstąpić, gdy wymagają tego silne racje konstytucyjne. W tym duchu broni rozstrzygnięcia NSA Marcin Wiącek: „W uchwale tej NSA, korzystając z kompetencji przyznanej mu przez art. 8 ust. 2 Konstytucji, zastosował normy ustawy zasadniczej w taki sposób, że wywiódł z tych norm dodatkową przesłankę zwrotu nadpłaty podatkowej. Doprowadziło to do tego, że obecnie treść normatywną instytucji nadpłaty podatkowej należy odczytywać nie tylko przy użyciu norm

⁵⁷L. Garlicki, *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 2021, s. 78. Określenia „zakaz zaskakiwania adresatów nowymi rozwiązaniami” w kontekście zasady zaufania używa wprost RPO Marcin Wiącek we wniosku do TK o kontrolę konstytucyjności z 28 grudnia 2021 r., IV.7004.24.2021.MC, s. 22. O tym, że konstytucja sprzeciwia się zaskakiwaniu obywatela zmianą wykładni przepisu z korzystnej na niekorzystną dla jednostki wspomina też P. Czarnek, *Wolność gospodarcza...*, s. 180. Zob. też wyroki TK z: 19.12.2002 r., K 33/02; 10.1.2012 r., P 19/10; 8.1.2013 r., K 18/10; 25.9.2014 r., K 49/12; 9.3.2017 r., P 13/14; 16.6.2021 r., P 10/20.

⁵⁸E. Łętowska, *Zwrot nadpłaconej akcyzy...*, cz. II, s. 7.

Ordynacji podatkowej, lecz także – w pewnych wypadkach – przy użyciu norm Konstytucji. Sytuacja, gdy normy określające treść obowiązku czy uprawnienia jednostki należy wyprowadzać z więcej niż jednego aktu prawnego – również wówczas, gdy chodzi o akty różnej rangi – nie jest zresztą niczym niespotykanym w praktyce”⁵⁹. Z tego punktu widzenia rozstrzygnięcie NSA jest po prostu owocem wykładni prokonstytucyjnej art. 72 §1 pkt 1 Ordynacji podatkowej.

Moim zdaniem jednak rozstrzygnięcie NSA wykracza poza granice wykładni prokonstytucyjnej, bo nie ma podstaw do wyprowadzania z art. 1 konstytucji przesłanki zubożenia podatnika jako warunku zwrotu nadpłaconego lub nienależnie pobranego podatku. Z pewnością istnieją względy słusznościowe przemawiające za wprowadzeniem takiego rozwiązania – o ile jednak zasada słuszności może służyć do uzupełniania norm prawnych w prawie cywilnym, gdzie ustawodawca uchylił furtki do wnikania norm etycznych w system prawny (np. art. 117¹§1 czy art. 417² k.c.), o tyle zasadniczo nie ma dla niej miejsca w prawie publicznym, chyba że wyraźny przepis tak stanowi, a w Ordynacji podatkowej brak takiego przepisu⁶⁰.

Czwartym argumentem było twierdzenie, że wykładnia językowa nie może prowadzić do wypaczenia *ratio legis* interpretowanej instytucji prawnej. Teza ta w ogólności jest oczywiście słuszna, natomiast pytanie, jaka była w istocie *ratio legis* art. 72 §1 Ordynacji podatkowej. Jak wskazywałem w rozdziale II, cel przepisu powinien być wyprowadzany z jego tekstu, a nie z okoliczności pozaprawnych (reguła *a verbis legis non est recendum*). Wykładni celowościowej nie należy utożsamiać z wykładnią funkcjonalną, która jako metoda interpretacji przepisów odbiega od tekstu przepisu, bo zakłada ustalanie jego treści z uwzględnieniem praktycznych konsekwencji rozumienia normy. Moim zdaniem z wyrażonej w art. 72 §1 pkt 1 Ordynacji podatkowej reguły - „za nadpłatę uważa się kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego

⁵⁹ M. Wiącek, *Konstytucyjne ograniczenia zwrotu nadpłaty...*, s. 37.

⁶⁰ Na marginesie warto zauważyć, że TK w wyroku z 6 marca 2002 r., P 7/00 wyprowadził z art. 2 konstytucji wymóg interpretacji przepisów podatkowych z uwzględnieniem „elementarnego poczucia słuszności” i na tej podstawie stwierdził, że „zwrot bezpodstawnego wzbogacenia należy się tylko temu, kosztem zubożenia którego wzbogacenie to nastąpiło”. NSA przytoczył to orzeczenie w uzasadnieniu, ale nie powtórzył argumentu z zasady słuszności. *Nomen omen* słusznie, bo wyprowadzenie z zasady państwa prawnego zasady słuszności stoi w sprzeczności z koncepcją *Rechtsstaat* i *rule of law*, której istotą jest właśnie traktowanie przepisów prawa jako wyłącznego punktu odniesienia dla działań państwa, a nie mglistego poczucia słuszności, które może być różnie pojmowane w zależności od indywidualnego systemu wartości. Wspomniany wyrok TK był krytykowany z tego powodu w literaturze - K. Kłoskowski, *Ciężar ekonomiczny podatku jako przesłanka zwrotu nadpłaty w podatku akcyzowym*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2008/4, s. 9 i n. Co ciekawe, Marcin Wiącek delikatnie nawiązał do poglądu TK z wyroku P 7/00 w cytowanym wyżej artykule, wskazując że przesłanka zubożenia wynika nie tylko z zasady dobra wspólnego (jak stwierdził NSA), ale również z zasady państwa prawnego – M. Wiącek, *Konstytucyjne ograniczenia zwrotu nadpłaty...*, s. 33.

podatku” – można wyprowadzić cel w postaci zapewnienia podatnikom, którzy uiścili podatek w zawyżonej wysokości bądź w ogóle bezpodstawnie, prawa do zwrotu kwoty wykraczającej poza to, czego wymaga prawo. Tak rozumiana *ratio legis* jest w pełni realizowana także w sytuacji, gdy podatnik otrzymał zwrot nadpłaconej lub nienależnie pobranej kwoty, mimo że nie doznał uszczerbku majątkowego na skutek zapłacenia podatku. Nic w tekście art. 72 §1 Ordynacji podatkowej nie wskazuje na zawężenie prawa do zwrotu nadpłaconej bądź nienależnie pobranej kwoty podatku do podatników faktycznie zubożonych. Tymczasem NSA stwierdził, że „celem zwrotu nadpłaty nie jest kompensacja wszelkiego uszczerbku, jaki w dobrach podatnika wywołała zapłata podatku. To bowiem sądy cywilne dysponują instrumentami procesowymi najbardziej adekwatnymi do rozstrzygania w przedmiocie zasadności roszczeń odszkodowawczych.” Poza tym, że tak szeroko ujęty cel nie ma oparcia w tekście przepisu, to opiera się on na fałszywym założeniu, że najbardziej adekwatną formą dochodzenia roszczeń odszkodowawczych jest proces cywilny (art. 417 §1 k.c.). Problem w tym, że w procesie cywilnym ciężar udowodnienia związku przyczynowego między nienależnym pobraniem podatku a szkodą będzie spoczywał na przedsiębiorcy. Tym samym w procesie cywilnym niemożliwe będzie więc zrealizowanie wymogu prawa UE w zakresie rozkładu ciężaru dowodu: „W odniesieniu do podatków pośrednich, które zostały uznane za niezgodne z prawem Unii, wyłączona jest możliwość odmowy ich zwrotu oparta na domniemaniu przerzucenia podatku, co skutkowałoby tym, że ciężar dowodu obciążałby zawsze podatnika, albowiem istnienie obowiązku prawnego w zakresie włączenia podatku do ceny nie pozwala jeszcze domniemywać, że przerzucona została całość ciężaru podatkowego.”⁶¹ Obciążenie przedsiębiorcy ciężarem udowodnienia poniesienia szkody na skutek uiszczenia podatku akcyzowego powoduje zaś, że to na nim spoczywa obowiązek obalenia domniemania – wynikającego z uchwały NSA z 2011 r. – iż nie poniósł uszczerbku majątkowego na skutek uiszczenia podatku, bo przerzucił jego koszty w cenie na konsumenta.

Mam też zastrzeżenia do koncepcji dwóch alternatywnych roszczeń o naprawienie szkody, które NSA wyprowadził odpowiednio z art. 64 ust. 1 i art. 77 ust. 1 konstytucji. W uchwale rozrózniono między wynikającym z art. 64 ust. 1 konstytucji roszczeniem restytucyjnym (dochodzonym w ramach procedury administracyjnej – art. 72§1 Ordynacji podatkowej) oraz wynikającym z art. 77 ust. 1 konstytucji roszczeniem kompensacyjnym (dochodzonym w ramach procesu cywilnego – art. 417§1 k.c.). Takie zróżnicowanie jest problematyczne z dwóch

⁶¹ Opinia rzecznika generalnego TSUE Pedra Cruza Villalóna z 7 grudnia 2010 r. w sprawie C-398/09, pkt 33, z powołaniem się na orzeczenie ETS z 9 listopada 1983 r. w sprawie 199/82 San Giorgio, pkt 14.

powodów. Po pierwsze, przyjęta dystynkcja zawęży sens pojęcia szkody z art. 77 ust. 1 konstytucji do utraconych korzyści (*lucrum cessans*), z pominięciem straty majątkowej (*damnum emergens*) – wbrew ugruntowanemu stanowisku orzecznictwa i doktryny⁶². Z uchwały NSA wynika bowiem – choć nie zostało to powiedziane wprost – że w ramach roszczenia z art. 64 ust. 1 konstytucji podatnik może dochodzić zwrotu tego, co stracił, czyli straty majątkowej (*damnum emergens*) spowodowanej uiszczeniem podatku. W ramach roszczenia z art. 77 ust. 1 konstytucji podatnik może dochodzić rekompensaty za „dodatkowy uszczerbek inny niż strata spowodowana samą zapłatą”, ale związany z „zapłatą niezgodnego z prawem podatku” – w istocie chodzi tu o uszczerbek w postaci zmniejszenia zysku, spowodowanego spadkiem sprzedaży z uwagi na wyższe ceny, w których uwzględniono podatek, czyli o utracone korzyści. Po drugie, uchwała nie wskazuje podstaw konstytucyjnych dla tezy, że praw z art. 77 ust. 1 konstytucji można dochodzić wyłącznie w procesie cywilnym, a nie można w ramach procedury zwrotu nadpłaty podatku. A właściwie dlaczego podatnik może dochodzić *lucrum cessans* tylko w postępowaniu cywilnym, a nie może tego zrobić w ramach postępowania administracyjnego w przedmiocie zwrotu nadpłaconego podatku?

Warto jeszcze odnieść się do uwagi NSA na temat zasady *in dubio pro tributario*, wedle której nie ma ona zastosowania do art. 72§1 Ordynacji podatkowej, bo „nie dotyczy bezpośrednio ciężarów ani świadczeń publicznych”. Zgodnie z założeniami przyjętymi w niniejszej książce, wymóg wykładni *in favorem libertatis* (w skład którego wchodzi zasada *in dubio pro tributario* – zob. pkt 2 w rozdziale III) ma zastosowanie do przepisów, które **ograniczają** konstytucyjne prawa i wolności lub je **dookreślają** tzn. regulują proceduralne ramy korzystania z nich przez jednostki.

Art. 72 §1 Ordynacji podatkowej stanowi przepis dookreślający prawo podatnika do zwrotu nienależnie pobranego podatku (które sam NSA wyprowadził z art. 64 ust. 1 konstytucji) przez uregulowanie procedury w tym zakresie. Za sprawą uchwały NSA przepis ten stał się zarazem przepisem ograniczającym konstytucyjne prawo podatnika do zwrotu nienależnie pobranego podatku. Zasada *in dubio pro tributario* powinna mieć do niego zastosowanie. W tej sprawie jednak odwołanie się do tej zasady nie było konieczne, bo wystarczająca była wykładnia

⁶² M. Saffjan, *Odpowiedzialność państwa*, s. 10; *tenże*, *Ewolucja odpowiedzialności*, s. 157; M. Haczowska, *Odpowiedzialność odszkodowawcza państwa według Konstytucji RP*, Warszawa 2007, s. 100; J. Frąckowiak, *Odpowiedzialność*, s. 103; M. Kepiński, *O interpretacji*, s. 167; G. Bieniek, w: *Komentarz*, t. 1, 2002, s. 252; J. Kremis, *Skutki prawne w zakresie odpowiedzialności odszkodowawczej państwa na tle wyroku Trybunału Konstytucyjnego*, PiP 2002, nr 6, s. 47; P. Granecki, *Głosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 4.12.2001 r.*, *Palestra* 2002, nr 11-12, s. 225. Z orzecznictwa zob. wyroki TK z 23 września 2003 r., K 20/02 i z 21 lipca 2010 r., SK 21/08.

językowa, która stanowi pierwszą dyrektywę wykładni *in favorem libertatis*. Jeszcze przed zapadnięciem komentowanej uchwały NSA, w doktrynie wskazywano na „konstytucyjną niedopuszczalność interpretacji sądowej, polegającej na tworzeniu pozaustawowych przesłanek zastosowania art. 72 Ordynacji podatkowej. Wykładnia tej regulacji powinna zostać zakończona na wskazaniu jej wyraźnego językowego brzmienia, ewentualnie - dla potwierdzenia rezultatów wykładni językowej - warto odnieść się do wykładni w zgodzie z Konstytucją, której rezultaty w pełni korespondują z ustalonym wcześniej znaczeniem. Sensem słów użytych we wskazanym przepisie Ordynacji podatkowej jest uzależnienie stwierdzenia nadpłaty podatkowej od zapłacenia nienależnego podatku. Nie ma przy tym znaczenia dla stosowania tego przepisu, czy podatkiem nienależnym był podatek pośredni, czy bezpośredni. Podatkiem nienależnym - co nie budzi żadnych wątpliwości - jest natomiast podatek poniesiony na wadliwej podstawie prawnej. Wykładnia taka pozostaje w zgodzie z ustawą zasadniczą, z której - jak już wskazano - należy wywodzić prostą zasadę, że podatek poniesiony na podstawie przepisów niezgodnych z aktami hierarchicznie wyższymi podlega zwrotowi”⁶³. Granica między wyprowadzaniem nowych przesłanek z tak ogólnych przepisów jak art. 1 konstytucji, a ich kreowaniem według osobistego poczucia słuszności, jest cienka – podzielam zdanie pięciorga sędziów NSA, którzy w zdaniach odrębnych uznali, że ta granica została przekroczona, wprost stawiając zarzut niedozwolonej wykładni prawotwórczej⁶⁴.

Z powyższych względów bliższe jest mi stanowisko NSA wyrażone w uchwale z 2009 r. Nie zgadzam się z punktem widzenia prof. Łętowskiej, która zarzuciła temu składowi NSA, że „nie ułatwiał sytuacji finansom publicznym i był chyba ekscesywnie przychylny producentom energii elektrycznej: wszak domniemanie życiowe przemawiało za tym, że żądając zwrotu zapłaconej akcyzy, nie byli oni zubożeni, ponieważ sprzedając energię, wliczyli w cenę ten właśnie podatek”⁶⁵. Moim zdaniem NSA w 2009 r. był przychylny nie tyle producentom energii elektrycznej, co tekstowi artykułu 72 §1 Ordynacji podatkowej. Argument z „domniemania życiowego” o braku zubożenia producentów energii jest zaś nieprzekonujący, bo zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości „nawet w sytuacji, gdy zostanie wykazane, że obciążenie nienależnym podatkiem zostało przerzucone na osoby trzecie, jego zwrot na rzecz podmiotu gospodarczego nie prowadzi koniecznie do jego bezpodstawnego wzbogacenia, gdyż zwiększenie stosowanych cen o kwotę rzeczzonego podatku może

⁶³ A. Krzywoń, *Konstytucyjne aspekty nadpłaty podatkowej*, „Przegląd Legislacyjny” 2010, Nr 4, s. 94.

⁶⁴ Zdania odrębne sędziów NSA Jana Bały, Zofii Borowicz, Hanny Kamińskiej, Krystyny Anny Stec i Małgorzaty Korycińskiej do uchwały I GPS 1/11.

⁶⁵ E. Łętowska, *Zwrot nadpłaconej akcyzy...*, cz. I, s. 8.

powodować powstanie po jego stronie szkody związanej ze zmniejszeniem się wielkości sprzedaży”⁶⁶.

Na koniec chciałbym jeszcze odnieść się do kwestii metodologicznej, a mianowicie prymatu wykładni językowej. Uchwała Izby Gospodarczej NSA nie kwestionuje przewodniej roli wykładni językowej (zakorzenionej w teorii prawa i mającej uzasadnienie konstytucyjne), a jedynie czyni w niej wyłom w przypadku, gdy literalne rozumienie przepisu rażąco narusza normy konstytucyjne. obrońcy tej uchwały idą jednak o krok dalej. Ewa Łętowska wyraźnie opowiada się za wzorcem „aktywnego sędziego”, traktującego zawsze tekst przepisu jedynie jako punkt wyjścia, nigdy zaś jako granicę interpretacji. Autorka określa prymat wykładni językowej jako „redukcjonizm interpretacyjny” i „nihilizm prawny”: „Mitologizacja tego nihilizmu, ukrywająca redukcjonizm pod etykietą chwalebnej wstrzeźliwości sędziowskiej, prowadzi do piętnowania holizmu interpretacyjnego jako niedozwolonego aktywizmu, do absolutyzacji intuicyjnego, powierzchownego odczytania tekstu wraz z użyciem go, wraz z rozumowaniem a contrario jako przeszkody w odnalezieniu ich znaczenia zgodnego z ratio legis interpretowanej ustawy”⁶⁷. W moim przekonaniu prof. Łętowska krzywdząco deprecjonuje potencjał wykładni językowej, sugerując, że jest to interpretacja przepisu „na pierwszy rzut oka”. Tymczasem skrupulatnie przeprowadzony proces wykładni językowej przepisu może być nie mniej czasochłonny niż „holistyczna” wykładnia celowościowa czy funkcjonalna. Intuicyjne rozumienie tekstu, czyli zgodne z językiem potocznym, jest tylko jedną z wielu dyrektyw interpretacyjnych wchodzących w skład wykładni językowej (zob. pkt 3 w rozdziale II). Nawet samo rozumienie potoczne nie powinno zostać uznane za powierzchowne, bo wymaga ono analizy semantycznej słów użytych w przepisie z wykorzystaniem słowników i reguł gramatycznych języka polskiego. Poza dyrektywą języka potocznego, wykładnia językowa oferuje interpretatorowi takie narzędzia jak dyrektywa języka prawniczego (wymagająca sięgnięcia do komentarzy i innych dzieł doktryny prawniczej), dyrektywa języka specjalistycznego (wymagająca odwołania się do dzieł naukowych z innych dyscyplin), reguła *eiusdem generis* (pozwalająca wyprowadzać wnioski z przykładów wymienionych w katalogu otwartym przepisu) czy reguła *generalia verba sunt generaliter intelligenda* (dająca tym więcej swobody interpretatorowi przy wykładni pojęć nieostrzych).

⁶⁶ Wyrok Wielkiej Izby TSUE z 6 września 2011 r., C-398/09, Lady & Kid A/S, pkt 21 z powołaniem się na starsze orzecznictwo; Zob. omówienie starszego orzecznictwa ETS, do którego nawiązuje TSUE – N. Półtorak, *Roszczenia o zwrot opłat pobranych przez państwo niezgodnie z prawem wspólnotowym*, EPS 2006, Nr 4, s. 11-23.

⁶⁷ E. Łętowska, *Zwrot nadpłaconej akcyzy...*, cz. II, s. 6.

Łagodniej wypowiada się Marcin Wiącek, krytykując jedynie „podnoszenie zasady prymatu wykładni literalnej do rangi dogmatu” i wskazując, że sąd jest uprawniony do odstąpienia od językowego znaczenia przepisu, jeśli jest ono sprzeczne z konstytucją⁶⁸. W pełni zgadzam się z tym stanowiskiem co do zasady – podobną tezę sformułowałem w rozdziale II, wskazując, że od prymatu wykładni językowej można odstąpić, gdy przemawiają za tym racje konstytucyjne. Nie zgadzam się natomiast z prof. Wiąckiem co do zastosowania tej reguły w tej konkretnej sprawie – nie podzielam opinii, że literalnie odczytywany art. 72 §1 Ordynacji podatkowej byłby niezgodny z art. 1 i art. 2 konstytucji.

5. Podsumowanie

Wymóg wykładni *in favorem libertatis* w prawie podatkowym bazuje na tym samym schemacie, co w przypadku innych gałęzi prawa. Pierwszym elementem jest prymat wykładni językowej, której źródłem jest zasada wyłączności ustawy wyrażona w art. 217 konstytucji, a także zasada ochrony zaufania obywatela do państwa wynikająca z art. 2 konstytucji. W sytuacji, gdy w przepisie występują pojęcia nieostre lub gdy jego literalne rozumienie narusza normy konstytucyjne, dopuszczalne jest zastosowanie pozajęzykowych metod wykładni, co do zasady na korzyść podatnika. Na tym etapie znajduje zastosowanie drugi element wykładni *in favorem libertatis*, czyli dyrektywa *in dubio pro tributario*, odpowiednik *in dubio pro libertate*. Źródłem tej dyrektywy interpretacyjnej są wolności konstytucyjne ograniczane przez konieczność uiszczania podatków - wolność gospodarcza zagwarantowana w art. 22 konstytucji oraz prawo własności prywatnej wyrażone w art. 64 ust. 1 konstytucji.

Wykładnia *in favorem libertatis* nie musi prowadzić do najbardziej korzystnego dla podatnika rezultatu. Nieprzekraczalną granicą jest tekst aktu prawnego, nawet najzyczliwsza interpretacja nie może pomijać niewygodnych fragmentów przepisu. Ilustracją tego problemu są omówione wyżej linie orzecznicze NSA dotyczące ulgi meldunkowej – dwie z nich były korzystne dla podatnika, przy czym pierwsza zakładała, że pojęcie oświadczenia o zameldowaniu należy interpretować szeroko, a druga linia uznała, iż w ogóle nie należy wymagać od podatnika składania jakiegokolwiek oświadczenia. Choć ta druga linia orzecznicza była bez wątpienia najkorzystniejsza dla podatnika, wykraczała ona poza granice wykładni.

Jak już wspomniano we wcześniejszych rozdziałach, wymóg wykładni *in favorem libertatis* nie ma charakteru bezwzględnego, ale odstępstwo od niego powinno być uzasadnione koniecznością realizacji innych norm konstytucyjnych, badaną według testu proporcjonalności

⁶⁸ M. Wiącek, *Konstytucyjne ograniczenia zwrotu nadpłaty...*, s. 31.

z art. 31 ust. 3 konstytucji. Wykładnia w prawie podatkowym nie musi więc zawsze prowadzić do korzystnych dla podatnika rezultatów, powinna jednak stanowić absolutną ostateczność, bo co do zasady podatek nie powinien być obciążany konsekwencjami niedoskonałości legislacji. W pewnych przypadkach może być zatem dopuszczalna rozszerzająca wykładnia przepisów określających przedmiot opodatkowania czy zwięźająca wykładnia przepisów określających zasady zwolnienia od podatku. Konstytucyjnie niedopuszczalne jest jednak wywodzenie za pomocą pozajęzykowych metod wykładni zupełnie nowych, niekorzystnych dla podatnika przesłanek realizacji praw i obowiązków na gruncie prawa podatkowego – dlatego krytycznie należy ocenić omówioną wyżej uchwałę NSA z 2011 r., która z naruszeniem zasady zaufania obywatela do państwa sformułowała dodatkową przesłankę uzyskania zwrotu nienależnie pobranego podatku akcyzowego, pozbawiając podatników roszczeń, które powstały w 2006 r.