

# PROBLEM ZWROTU NADPŁATY PODATKU PRZERZUCONEGO NA NABYWCE. KTO MOŻE BYĆ BEZPODSTAWNIE WZBOGACONY?

---

DR HAB. WOJCIECH MORAWSKI PROF. UMK (MODERATOR)

MAŁGORZATA MILITZ (GWW)

SĘDZIA NSA ADAM BĄCAL

DR HAB. DOMINIK MĄCZYŃSKI PROF. UAM

# ZACZNIJMY OD PRZEPISÓW I ZASAD PRAWA

---

- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r.  
Ordynacja podatkowa
- Art. 72 § 1. Za nadpłatę uważa się kwotę:
  - I) nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku; (...)

Praecepta iuris sunt haec:

- honeste vivere,
- alterum non laedere,
- **suum cuique tribuere.**

# TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY O (NIE)ZWROCIE NADPŁATY PODATKU PO WŁASNYM WYROKU

---

§ 16 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 stycznia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego (...) w związku z art. 35 ust. 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (...) jest niezgodny z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, co nie stwarza podstawy zwrotu podatku uiszczanego na podstawie tego przepisu.

- Wyrok TK z 6 marca 2002 r. w sprawie P 7/00

# CO SIĘ STAŁO?

---

## ZBRODNIA

- przedsiębiorca został podatnikiem akcyzy na podstawie rozporządzenia!!!!

## BEZ KARY (TRYBUNALSKIE MIŁOSIĘRDZIE?)

- Nowy Testament: Idź, a od tej chwili już nie grzesz. (J 8,1-11)
- Stary Testament:
  - wyraz „hesed” wskazuje na swoistą postawę „dobroci” wyrażającą się w wierności nawet pomimo zdrady i grzechu; odnosi się to do Boga, który pozostawał wierny Przymierzu z ludem (Izraelem), gdy ten łamał zawarte z Nim Przymierze, gdy nie dotrzymywał jego warunków.
  - wyraz „rahamim” wskazuje na miłość matczyną („reham” – łono matczyne); to słowo rodzi całą skalę uczuć, a wśród nich dobroć i tkliwość, łaskawość i pomoc okazywaną osobie potrzebującej pomocy, cierpliwość i wyrozumiałość, czyli gotowość do przebaczenia.

(za: <https://deon.pl/wiara/czym-jest-milosierdzie,14541>)

# PRAWO PODATKOWE, PRAWO CYWILNE WG TK

---

Przyjęta przez wymienione przepisy Ordynacji podatkowej konstrukcja nadpłaty podatkowej nawiązuje dość wyraźnie do instytucji nienależnego świadczenia. Zawiera bowiem elementy zbliżone do istoty i natury nienależnego świadczenia określonego w art. 405-410 kodeksu cywilnego, które również przyznają osobie kosztem której dokonano transferu nienależnego świadczenia, odpowiednie roszczenie o jego zwrot. Celem zwrotu jest przywrócenie równowagi, przez powrót tego, co z majątku świadczącego bez podstawy prawnej wyszło lub do niego nie weszło. Uznając samodzielność regulacji Ordynacji podatkowej nie sposób zanegować faktu, iż prawo cywilne spełnia rolę tzw. prawa powszechnego, co usprawiedliwia odwołanie się do wykształconych w nim pojęć podstawowych. Punktem wyjścia przy interpretacji instytucji nadpłaty podatkowej musi być zatem założenie, że podstawowe pojęcia, mające znaczenie dla całego systemu prawa, powinny być ujmowane w sposób jednakowy, gdy chodzi o ich istotę.

# BO LICZY SIĘ SPRAWIEDLIWOŚĆ I SŁUSZNOŚĆ (BUDŻETOWA), A NIE LITERA USTAWY (WG.TK)

---

- **Nie budzi wątpliwości**, iż zwrot nienależnie spełnionego świadczenia należy się zubożonemu.
- Czysto **formalna i literalna wykładnia przepisów** Ordynacji podatkowej prowadzi jednak do wniosku, iż uprawnionymi do zwrotu nadpłaty są wszyscy ci, których przepis, uchylony w wyniku orzeczenia TK, w sposób generalny i abstrakcyjny zobowiązywał do zapłaty podatku, niezależnie od tego, czy osoby te poniosły rzeczywiście materialny ciężar podatku, czy też przerzuciły go na konsumentów. Ustawodawca bowiem, normując sprawę zwrotu nadpłaty podatkowej, pominął istotną przesłankę roszczenia o zwrot nienależnego świadczenia, jaką jest wykazanie zubożenia po stronie tego, kosztem kogo wzbogacenie Skarbu Państwa nastąpiło.
- **Prawidłowa wykładnia** nie może jednak abstrahować od funkcji, którą ma spełniać unormowanie dotyczące nadpłaty podatkowej.

# KAŻDE MIŁOSIERDZIE MA GRANICE, A ŁASKA TK NA OSTRYM KONIU JEŹDZI...

---

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego rozpatrującego niniejszą sprawę, formuła wyroku zastosowana w sprawie o sygn. P 7/00 **nie może być mechanicznie przeniesiona** do każdej sytuacji, w której mamy do czynienia z istnieniem nadpłaty podatku powstałej w wyniku orzeczenia niekonstytucyjności przepisu stanowiącego podstawę zapłaty podatku akcyzowego, czy innej formy podatku o charakterze w istocie obrotowym. (...) Różnica stanu faktycznego dotyczy więc nie tylko przedmiotu obrotu, lecz także innej fazy w obrocie. Podkreślić także trzeba, że wyrok w sprawie sygn. P 7/00 zapadł w odpowiedzi na pytanie prawne sądu administracyjnego, w niniejszym zaś przypadku mamy do czynienia z kontrolą indywidualną w wyniku wniesienia skargi konstytucyjnej, której rezultat może być dopiero w przyszłości podstawą ewentualnego wznowienia postępowania administracyjnego.

- **Wyrok TK z 27 grudnia 2004 r., w sprawie SK 35/02**

# TK NAKAZUJE JEDNAK ZWRACAĆ NIELEGALNIE POBRANY PODATEK

---

9.7. Do parlamentu należy ewentualne wprowadzenie w ustawie, wzorem niektórych państw europejskich, modelu nadpłaty przewidującego przesłankę poniesienia przez podatnika ciężaru ekonomicznego podatku jako warunku zwrotu nadpłaty podatku (zob. uchwała NSA wydana w składzie 7 sędziów 13 lipca 2009 r., sygn. akt I FPS 4/09).

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



# TS UE – EFEKTYWNOŚĆ ORZECZNICTWA UNIJNEGO PRZEDE WSZYSTKIM, ALE ...

---

- prawo wspólnotowe nie stoi na przeszkodzie temu, by krajowy system prawny nie zezwalał na zwrot nienależnie pobranych opłat, jeżeli oznaczałoby to bezpodstawne wzbogacenie beneficjentów.
- prawo wspólnotowe nie stoi zatem na przeszkodzie temu, by sądy uwzględniały w swoim prawie krajowym okoliczność, że nienależnie pobrane opłaty zostały wliczone w cenę towarów i w ten sposób przerzucone na nabywców. W ten sposób krajowe przepisy ustawodawcze, które uniemożliwiają zwrot podatków, opłat i należności pobranych z naruszeniem prawa wspólnotowego, nie mogą być uznane za sprzeczne z prawem wspólnotowym, jeżeli zostanie wykazane, że osoba zobowiązana do zapłaty tych należności rzeczywiście przerzuciła je na inne osoby

Wyrok TS UE z 9 listopada 1983 r. Amministrazione delle Finanze dello Stato v SpA San Giorgio 199/82.  
ECLI:EU:C:1983:318

# KŁOPOTLIWY TS UE STAWIA PAŃSTWOM WARUNKI, CZYLI: MOŻECIE NIE ODDAWAĆ, ALE TYLKO JEŻELI...

---

- w braku stosownych przepisów wspólnotowych, do krajowego porządku prawnego każdego państwa członkowskiego należy wskazanie właściwych sądów oraz ustanowienie reguł procesowych zmierzających do zapewnienia ochrony uprawnień, które podmioty prawa nabywają w wyniku bezpośredniego skutku prawa wspólnotowego, przy czym reguły te nie mogą być mniej korzystne niż te, które dotyczą podobnych działań w sprawach krajowych (pkt 13 powołanego wyroku).
- nie można ograniczyć się do zastosowania zasady równoważności wówczas, gdy oparcie się na regulacjach krajowych uczyniłoby skorzystanie z uprawnień, których sądy krajowe muszą chronić, niemożliwym w praktyce (zob. pkt 16 powołanego wyroku).

Wyrok TS UE z dnia 16 grudnia 1976 r. w sprawie *Comet BV p. Produktschap voor Siergewassen* (45/76, ECR [1976] 02043).

# CD.....

- 
- na potrzeby określenia kwoty rekompensaty trzeba przede wszystkim ustalić, w jakim stopniu pobieranie przerzucanej daniny publicznej wpłynęło na wzrost ceny, a w konsekwencji na obniżenie poziomu sprzedaży towaru

wyrok ETS z dnia 27 lutego 1980 r. w sprawie Hans Just I/S p. Ministeriet for Skatter og Afgifter, 68/79, ECR [1980] 00501).

- odmowa zwrotu z uwagi na przerzucenie ekonomicznego ciężaru podatku jest dopuszczalna, jeśli zostanie ustalone, iż osoba zobowiązana do zapłaty podatku rzeczywiście przerzuciła jego ciężar na inną osobę (pkt 13 powołanego wyroku).
- jakiegokolwiek wymogi dowodowe, które uczyniłyby niemożliwym lub nadmiernie uciążliwym zabezpieczenie zwrotu kwot uiszczonych wbrew prawu wspólnotowemu byłyby sprzeczne z prawem wspólnotowym (pkt 15 wyroku).

Wyrok ETS z dnia 9 listopada 1983 r. w sprawie Amministrazione delle Finanze dello Stato p. SpA San Giorgio (199/82, ECR [1983] 03595)

- w warunkach gospodarki rynkowej, pytanie, czy i w jakim zakresie kwota podatku nałożonego na dany podmiot została przerzucona w toku kolejnych transakcji wiąże się z pewnym stopniem niepewności, którym nie można systematycznie obciążać osoby zobowiązanej do zapłaty daniny sprzecznej z prawem wspólnotowym

(pkt 15 wyroku San Giorgio; podobnie: wyrok ETS z dnia 24 marca 1988 r. w sprawie Komisja Wspólnot Europejskich p. Republice Włoskiej, 104/86, ECR [1988] 01799, pkt 11-13 oraz wyrok ETS z dnia 9 lutego 1999 r. w sprawie Dilexport Srl p. Amministrazione delle Finanze dello Stato, C-343/96, ECR [1999] I-00579, pkt 47-48)

# DALSZA DOWODOWA DROGA PRZEZ MĘKĘ OBROŃCÓW NASZYCH DOCHODÓW BUDŻETOWYCH

---

- ciężar dowiedzenia, że podatek nie został rzeczywiście przerzucony nie może spoczywać na podatniku wyrok ETS z dnia 21 września 2000 r. w sprawie Kapniki Michailidis AE p. Idryma Koinonikon Asfaliseon (IKA), C-442/98, ECR [2000] I-07145, pkt 33-42).
- nawet w przypadku podatków pośrednich nie można stosować domniemania przerzucenia ekonomicznego ciężaru tych podatków, gdzie podatnik musiałby wykazać, iż do przerzucenia nie doszło (pkt 25 wyroku).
- także gdy krajowe przepisy prawne zobowiązują podatnika do uwzględnienia podatku w cenie towaru, a zaniechanie uwzględnienia podatku w cenie może skutkować nałożeniem kary (pkt 26 wyroku).

wyrok ETS z dnia 14 stycznia 1997 r. w połączonych sprawach Société Comateb i in. p. Directeur général des douanes et droits indirects (połączone sprawy C-192/95 do C-218/95, ECR [1997] I-00165).



# ETC... ETC... TS UE WNIKA, BRUŹDZI I DODAJE RÓŻNE WYMAGANIA, CZYLI SYPIE PIACH W TRYBY SKARBOWE 😊

---

- przerzucenie ciężaru opodatkowania nie musi oznaczać, że doszło do zneutralizowania przez podatnika wszelkich ekonomicznych następstw nałożenia tego podatku

wyrok z dnia 2 października 2003 r. w sprawie C-147/01 Weber's Wine World (ECR [2003] I-11365)

- na potrzeby określenia kwoty rekompensaty trzeba przede wszystkim ustalić, w jakim stopniu pobieranie przerzucanej daniny publicznej wpłynęło na wzrost ceny, a w konsekwencji na obniżenie poziomu sprzedaży towaru

wyrok TS z dnia 27 lutego 1980 r. w sprawie 68/79 Hans Just I/S p. Ministeriet for Skatter og Afgifter, ECR [1980] 00501

Etc... etc....



# WYROK TRYBUNAŁU Z DNIA 20 PAŹDZIERNIKA 2011 R., W SPRAWIE DANFOSS A/S, SAUER-DANFOSS APS, C 94/10 (JESZCZE O NIM POROZMAWIAMY! - W MATERIAŁACH DŁUŻSZY CYTAT)

---

Zasady prawa Unii Europejskiej należy interpretować w ten sposób, że:

- 1) państwo członkowskie może nie uwzględnić wniosku o zwrot nienależnego podatku złożonego przez nabywcę, na którego przerzucono ciężar tego podatku, z tego powodu, że to nie ów nabywca zapłacił podatek organom skarbowym, pod warunkiem iż podmiot, który ostatecznie ponosi ciężar podatku, może na gruncie prawa krajowego wystąpić z powództwem cywilnoprawnym wobec podatnika o zwrot nienależnego świadczenia, a uzyskanie zwrotu nienależnego podatku od tego ostatniego nie jest praktycznie niemożliwe lub nadmiernie utrudnione;
- 2) państwo członkowskie może nie uwzględnić żądania odszkodowania wniesionego przez nabywcę, na którego podatnik przerzucił ciężar nienależnego podatku, ze względu na brak bezpośredniego związku przyczynowego między pobraniem podatku przez państwo a szkodą, jaką poniósł nabywca, pod warunkiem że nabywca może na podstawie prawa krajowego wnieść powództwo odszkodowawcze przeciwko owemu podatnikowi, a uzyskanie naprawienia przez niego szkody nie jest praktycznie niemożliwe lub nadmiernie utrudnione.



# SWINGUJĄCY NSA – NAJPIERW LITERA PRAWA...

---

Przepis art. 72 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (...) nie stoi na przeszkodzie zwrotowi nadpłaty w podatku akcyzowym także wtedy, gdy ciężar podatku poniósł nabywca opodatkowanego towaru. Uchwała NSA z 13 lipca 2009 r., I FPS 4/09

Z uzasadnienia:

- 8.8 Trafnie Dyrektor Izby podnosi, że koncepcja bezpodstawnego wzbogacenia nie stoi w sprzeczności z prawem wspólnotowym, jednakże rzecz w tym, że polski ustawodawca nie zdecydował się na wprowadzenie do Ordynacji podatkowej mechanizmów ograniczających zwrot nadpłaty. A przecież nie było żadnych przeszkód aby do Ordynacji podatkowej, albo do ustawy o podatku akcyzowym, wprowadzić przepis analogiczny (podobny) do art. 80 brytyjskiej ustawy w sprawie podatku od wartości dodanej z 1994 r. Zgodnie z Konstytucją tylko pozytywnie istniejące przepisy możnaby uznać za podstawę ograniczenia uprawnień podatników wynikających z art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej. **Skutkiem tej swoistej niefrasobliwości** polskiego ustawodawcy jest właśnie problem rozpatrywany przez Naczelny Sąd Administracyjny.

# POTEM MIESZANKA ARGUMENTÓW O WOLTA NA KORZYŚĆ BUDŻETU

---

- W rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) nie jest nadpłatą kwota podatku akcyzowego uiszczona z tytułu sprzedaży energii elektrycznej w sytuacji, w której ten kto ją uiszczył nie poniósł z tego tytułu uszczerbku majątkowego.

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

Z uzasadnienia

Roszczenie o zwrot nadpłaty, jak wskazano powyżej, jest instytucją prawną uregulowaną autonomicznie i w całości w Ordynacji podatkowej. Roszczenie to wynika z istniejącego między podatnikiem a państwem (organem podatkowym) stosunku publicznoprawnego. (...) pełne uregulowanie tej kwestii w Ordynacji podatkowej wyłącza dopuszczalność odwoływania się do wymienionej instytucji prawa cywilnego (por. E. Łętowska, *Bezpodstawne wzbogacenie*, Warszawa 2000, s. 38). Przepisy Ordynacji podatkowej stanowią zatem *lex specialis* wobec art. 405 i nast. k.c. (zob. M. Ślifirczyk, *iw.*, s. 235). (...)

Nie oznacza to jednak, że art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej należy w każdym przypadku interpretować w sposób wykluczający konieczność badania zubożenia po stronie podatnika zwracającego się o zwrot nadpłaty podatkowej. W przekonaniu Naczelnego Sądu Administracyjnego 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.



# AŻ PO SZCZEROŚĆ DO BÓLU...

---

Wyrok NSA z 9 czerwca 2021 r., I GSK I 647/20

Z uzasadnienia

uchwała Izby Gospodarczej NSA z dnia 22 czerwca 2011 r., sygn. akt I GPS I/11 istotnie zmodyfikowała ustawową definicję nadpłaty. W orzeczeniu tym przekroczone granicę wykładni językowej wprowadzając pozanormatywne przesłanki rozstrzygnięcia w odniesieniu do nadpłaty (zob. B. Brzeziński, K. Lasiński - Sulecki, W. Morawski, Zubożenie podatnika akcyzy jako przesłanka zwrotu nadpłaty. Problemy metodologiczne postępowania dowodowego, Przegląd Podatkowy, 3/2020, s. 20). Uchwała ta jest niewątpliwie przykładem prawotwórczej roli orzecznictwa sądów administracyjnych.

# NOWA (ALE JUŻ ŚWIĘTEJ PAMIĘCI) ORDYNACJA PODATKOWA – PRÓBA ULECZENIA ZŁA TEGO ŚWIATA

---

Art. 185. § 1. Za nadpłatę uważa się kwotę nadpłaconego podatku lub kwotę zapłaconą nienależnie jako podatek.

§ 2. Przepisu § 1 nie stosuje się, w zakresie w jakim organ podatkowy udowodni, że w wyniku zwrotu kwot, o których mowa w § 1, lub ich części, nastąpi bezpodstawne wzbogacenie. (...)

## Oddział 4

- Zwrot nadpłaty w przypadku bezpodstawnego wzbogacenia
- Art. 197. § 1. W przypadku wydania decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty z zastosowaniem art. 185 § 2, organ podatkowy przekazuje zobowiązanemu, o którym mowa w art. 188, albo podmiotowi, o którym mowa w art. 189 § 2, na jego wniosek, kwotę nadpłaconego podatku lub kwotę zapłaconą nienależnie jako podatek w celu dokonania zwrotu tych kwot podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar ich zapłaty.

# ALE NIE KAŻDY ZASŁUGUJE NA ZAUFANIE...

---

Art. 199. § 1. Jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że wnioskodawca nie dokona zwrotu kwot podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty podatku, lub nie przekaze organowi podatkowemu kwot niezwróconych temu podmiotowi, w szczególności gdy wnioskodawca trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić postępowanie egzekucyjne, organ podatkowy wydaje decyzję o odmowie ich przekazania w całości lub części w celu dokonania przez wnioskodawcę zwrotu tych kwot podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar ich zapłaty.

\*

---

Dziękuję za cierpliwość i  
zapraszam do dyskusji