

ANETA SZYMCZAK

NADPŁATA PODATKU POWSTAŁA W WYNIKU ORZECZENIA TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO

Ostatnio w orzecznictwie sądów administracyjnych często rozważa się skutki wyroków Trybunału Konstytucyjnego o niezgodności zaskarżonego przepisu ustawy podatkowej z Konstytucją. Doniosłe konsekwencje finansowe wynikające z takich wyroków dla Skarbu Państwa, a więc dla całego społeczeństwa, oraz kwestie tytułów prawnych podmiotów uprawnionych do skorzystania z sytuacji ukształtowanej stwierdzeniem niekonstytucyjności stały się przedmiotem analiz sądów w konkretnych sprawach. Problemy, jakie rodzą się na tym tle, wynikają z braku określenia istoty i charakteru pojęcia „nadpłata powstała w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego”¹. Konieczna wydaje się zatem próba zdefiniowania roszczenia z art. 74 Ordynacji podatkowej, w szczególności w relacji do art. 190 ust. 4 Konstytucji RP², określającego skutki wyroków Trybunału Konstytucyjnego.

Choć pojęcie „nadpłata powstała w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego” zostało wprowadzone już do pierwotnego tekstu Ordynacji podatkowej z 1997 r., nie było ono do tej pory przedmiotem pogłębionej analizy, mającej na celu zbadanie, czym z natury swej jest ta „nadpłata”. Obecnie dyskusja skupia się przede wszystkim na tytułach prawnych podmiotów uprawnionych do żądania jej zwrotu, a w szczególności na kwestii, czy zubożenie podatnika jest przesłanką roszczenia o zwrot „nadpłaty”³. Problematyka ta nie jest objęta zakresem tego artykułu.

I. UREGULOWANIA ART. 74 O.P. W KONTEKŚCIE NADPŁATY OKREŚLONEJ W ART. 72 O.P.

O tym, że podatek zapłacony na podstawie przepisu uznanego za niezgodny z Konstytucją podlega zwrotowi, przesądza art. 74 o.p. Ustawodawca, wskazując, że przepis ten dotyczy nadpłat w podatkach, w których zobowiązania powstają z mocy prawa, określił jednocześnie jego zakres podmiotowy i przedmiotowy. Uprawnionymi do żądania zwrotu nadpłaty są podatnicy,

¹ Pojęcie „nadpłata” zostało użyte w cudzysłowie w celu zaznaczenia różnicy, co do jej natury prawnej, względem nadpłaty z art. 72 Ordynacji podatkowej. Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst pierwotny: Dz. U. Nr 137, poz. 926 (dalej jako: o.p.).

² Ustawa z 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. Nr 78, poz. 48 ze zm.

³ Zob. np. uchwała NSA z 13 lipca 2009 r., I FPS 4/09 oraz z 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11.

których zobowiązania podatkowe powstają w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1 o.p., niezależnie od tego, czy do obliczenia i zapłaty podatku zobowiązany jest podatnik, czy płatnik.

Z art. 74 o.p. wynika również, że „nadpłata powstała w wyniku orzeczenia TK” zwracana jest tylko na wniosek, któremu towarzyszyć musi skorygowana deklaracja lub zeznanie podatkowe. Podatnik we wniosku obowiązany jest sam określić wysokość nadpłaty. Obowiązek złożenia skorygowanej deklaracji lub zeznania nie dotyczy oczywiście podatników tych podatków, w których nie jest wymagane ujawnienie zobowiązania podatkowego w deklaracji lub zeznaniu podatkowym.

Artykuł 74 o.p. nie zawiera jednak definicji pojęcia „nadpłata powstała w wyniku orzeczenia TK”. Konstrukcja tej regulacji nie jest oparta na kryteriach materialnych, które pozwalałyby na ustalenie jej natury prawnej. Kryteriów takich nie określa także art. 72 o.p. Dlatego też nie można w sposób jednoznaczny ustalić: 1) czy „nadpłata” z art. 74 o.p. mieści się w zakresie użytych w art. 72 § 1 pkt 1 o.p. pojęć „podatek nadpłacony” lub „podatek nienależnie zapłacony”; 2) czy powinna być wymieniona jako jeden z pozostałych wypadków świadczeń uiszczonych bez podstawy prawnej, które ustawodawca za nadpłatę uważa, określonych w katalogu art. 72 o.p.; 3) czy „nadpłata” ta wymaga odrębnej regulacji i nie należy jej utożsamiać ani z nadpłatą, o której mowa w art. 72 § 1 pkt 1 o.p., ani ze świadczeniami określonymi w innych przepisach tego artykułu, gdyż ustawodawca w sposób celowy uregulował ją odrębnie.

Posłużenie się przez ustawodawcę w art. 74 o.p. zwrotem „nadpłata” może sugerować, że albo mieści się ona w zakresie art. 72 § 1 pkt 1 o.p., albo powinna zostać ujęta jako jedno ze świadczeń wymienionych w przepisach art. 72 o.p. Wątpliwości te – jak się wydaje – wynikają nie tylko z braku klasycznej definicji nadpłaty, lecz także z wadliwej konstrukcji art. 72 o.p. W literaturze przedmiotu wielokrotnie podkreślano, że wbrew literalnemu brzmieniu art. 72 o.p. przepis ten nie określa zamkniętego katalogu wypadków powstawania nadpłat. Wskazuje się, że także w innych przepisach rozdziału 9 Ordynacji podatkowej określone zostały nadpłaty podlegające zwrotowi na podstawie jej przepisów⁴.

W orzecznictwie sądów „nadpłata powstała w wyniku orzeczenia TK” traktowana jest jako świadczenie pobrane bez podstawy prawnej i kwalifikowana jako mieszcząca się w zakresie art. 72 § 1 pkt 1 o.p.⁵ Pogląd taki wyrażany jest także w doktrynie – podkreśla ona, że art. 74 o.p. określa jedynie inny sposób powstania nadpłaty, o której mowa w art. 72 § 1 o.p.⁶, lub też odrębny tryb jej zwrotu⁷. Jednakże niektóre sądy, zauważając istotne różnice związane ze stanem faktycznym powstania tej „nadpłaty”, wskazują, że nie

⁴ Por. np. B. Gruszczyński, w: S. Babiaryz et al., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 423.

⁵ Zob. np.: wyrok NSA w Warszawie z 9 maja 2006 r., I FSK 1034/05, Lex, nr 282615.

⁶ Zob. K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Zwrot nadpłaty podatku konsumpcyjnego pobranego niezgodnie z prawem wspólnotowym w orzecznictwie sądów polskich i Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2009, nr 3, s. 200.

⁷ B. Gruszczyński, w: S. Babiaryz et al., op. cit., s. 431.

chodzi tu o wadliwe, lecz o prawidłowe stosowanie obowiązującego przepisu prawa, który następnie został uznany za niezgodny z aktem wyższego rzędu. Konsekwencją tego jest jakościowa różnica stanu faktycznego, pociągająca za sobą odrębne uregulowanie tej „nadpłaty”⁸.

Jeżeli chodzi o sposób powstania „nadpłaty” w wyniku wyroku TK i tryb jej zwrotu, to niewątpliwie należy zgodzić się ze wspomnianym powyżej poglądem. Nie ulega wątpliwości, że sposób jej powstania, wywołany przez, nieporównywalny z nadpłatą, o której mowa w art. 72 o.p., stan faktyczny, warunkuje konieczność dostosowania regulacji związanej z trybem jej dochodzenia do skutków wyroków Trybunału Konstytucyjnego. Warunkiem powstania uprawnienia do zwrotu jest wyrok Trybunału stwierdzający niekonstytucyjność przepisu będącego podstawą zapłaty podatku⁹.

Zauważyć jednak należy, że z treści art. 74 o.p. można wnioskować nie tylko o sposobie powstania „nadpłaty”, podmiotach uprawnionych do wystąpienia z roszczeniem o jej zwrot, rodzajach podatków, w których roszczenie takie przysługuje i trybie dochodzenia, lecz także można dekodować treść pojęcia „nadpłata powstała w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego”. Wnioskowanie o istocie i charakterze tej „nadpłaty” nie jest wprawdzie możliwe na podstawie samoistnej interpretacji art. 74 o.p. jedynie na podstawie jego brzmienia, ale uwzględnienie kryteriów konstytucyjnych pozwala na określenie jej cech istotnych.

Ponieważ chodzi tu o „nadpłatę powstałą w wyniku orzeczenia TK”, a warunkiem jej powstania jest wyrok Trybunału stwierdzający niekonstytucyjność przepisu będącego podstawą zapłaty podatku, za kryteria takie należy przyjąć te przepisy Konstytucji, które kształtują skutki wyroków Trybunału. Dopiero ich uwzględnienie pozwala na dokonanie rekonstrukcji treści normatywnej art. 74 o.p. w zakresie użytego w nim pojęcia „nadpłata powstała w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego”. Natomiast pominięcie znaczenia przepisów konstytucyjnych przy analizie „nadpłaty” z art. 74 o.p. i konsekwencji, jakie wynikają z przyjętego przez ustrojodawcę modelu skutków wyroków TK, nie daje pełnego jej obrazu i prowadzi do błędnych wniosków.

Przepisem, regulującym skutki wyroków TK, który należy uwzględnić badając treść art. 74 o.p., jest art. 190 ust. 1, 3 i 4 Konstytucji RP.

II. SKUTKI WYROKÓW TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO

Zgodnie z art. 190 ust. 1 Konstytucji „orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego mają moc powszechnie obowiązującą i są ostateczne”. Wchodzą one w życie z dniem ogłoszenia, jednak Trybunał Konstytucyjny może określić inny termin utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego (art. 190 ust. 3 Konstytucji RP). Termin ten nie może przekroczyć osiemnastu miesięcy, gdy chodzi o ustawę, i dwunastu miesięcy w wypadku innych aktów normatywnych.

⁸ Por. wyrok WSA w Gdańsku z 25 lutego 2010 r., I SA/Gd 880/09, Lex nr 599452.

⁹ Zob. wyrok NSA w Warszawie z 9 maja 2006 r., I FSK 1034/05, Lex, nr 282615.

W świetle natomiast art. 190 ust. 4 Konstytucji RP, orzeczenie TK o niezgodności z Konstytucją, umową międzynarodową lub z ustawą aktu normatywnego, na podstawie którego zostało wydane prawomocne orzeczenie sądowe, ostateczna decyzja administracyjna lub rozstrzygnięcie w innych sprawach, stanowi podstawę do wznowienia postępowania, uchylecia decyzji lub innego rozstrzygnięcia na zasadach i w trybie określonych w przepisach właściwych dla danego postępowania.

Jak wynika z art. 190 ust. 1 Konstytucji RP, ustrojodawca nadał wyrokom TK moc powszechnie obowiązującą oraz przymiot ostateczności. Natomiast wybierając model kształtowania skutków wyroków Trybunału Konstytucyjnego w art. 190 ust. 3 Konstytucji RP, polski ustrojodawca oparł się na teorii wzruszalności (*vernichtsbareitslehre*) przyjętej w prawie austriackim na bazie „czystej doktryny prawa” Kelsena¹⁰. Zgodnie z tą teorią wyrok sądu konstytucyjnego ma charakter konstytutywny ze skutkiem na przyszłość. Oznacza to, że do czasu wydania wyroku sądu konstytucyjnego przepis, choć niezgodny z konstytucją, jest przepisem obowiązującym w systemie prawa i wywołuje skutki prawne. Dopiero stwierdzenie niekonstytucyjności powoduje jego derogację. Nie usuwa jednak wadliwego przepisu z porządku prawnego z mocą od dnia jego wejścia w życie, lecz prospektywnie, od dnia ogłoszenia orzeczenia.

Na innym modelu kształtowania się skutków wyroków negatywnych sądu konstytucyjnego opiera się prawo niemieckie. Za podstawę rozwiązań normatywnych przyjmuje ono teorię nieważności (*Nichtigkeitslehre*) (§ 78 ustawy o FTK¹¹). W świetle tej teorii przepis niekonstytucyjny jest nieważny od samego początku i nie wchodzi w ogóle do porządku prawnego. Wyrok sądu konstytucyjnego stwierdzający jego niezgodność z konstytucją ma charakter deklaratoryjny.

Jak wspomniano, „unormowania zawarte w art. 190 ust. 1 i 3 Konstytucji RP wykazują podobieństwo z system austriackim”¹². Z dniem ogłoszenia negatywnego wyroku TK przepis, co do którego Trybunał orzekł o jego niekonstytucyjności, traci moc obowiązującą ze skutkiem *ex nunc*¹³. Negatywne orzeczenie TK oznacza wadliwość przepisu, a nie jego nieważność od początku. Nie pozbawia go zatem mocy obowiązującej ze skutkiem wstecznym (*ex tunc*)¹⁴, jednakże otwiera drogę do wznowienia postępowania¹⁵. W polskim systemie prawnym niemożliwe jest zatem traktowanie przepisu niekonsty-

¹⁰ Zob. Z. Czeszejko-Sochacki, *Sąd konstytucyjny w ustroju konstytucyjnym w Austrii*, w: J. Trzcziński (red.), *Sądy konstytucyjne w Europie*, t. 1, Warszawa 1996, s. 11.

¹¹ Ustawa o Federalnym Trybunale Konstytucyjnym, w brzmieniu z 11 sierpnia 1993 r., w tłumaczeniu L. Garlickiego, w: J. Trzcziński (red.), op. cit., t. 1, s. 177.

¹² Ch. Grabentwarter, K. Pabel, *Skutki orzeczeń o niekonstytucyjności norm wydawanych przez niemiecki Federalny Sąd Konstytucyjny oraz austriacki Sąd Konstytucyjny, z uwzględnieniem polskiego stanu konstytucyjnego. Opinia prawna sporządzona na zamówienie Biura TK* (dostępna w zbiorach biblioteki TK), s. 34.

¹³ Por. A. Zoll, *Skuteczność orzeczeń polskiego Trybunału Konstytucyjnego*, w: *Księga jubileuszowa ku czci profesora Adama Strzembosza*, Lublin 2002, s. 255.

¹⁴ Tak samo, A. Zoll, *Skuteczność orzeczeń polskiego Trybunału Konstytucyjnego, z uwzględnieniem polskiego stanu konstytucyjnego. Ewolucja funkcji i zadań Trybunału Konstytucyjnego – założenia a ich praktyczna realizacja*, Warszawa 2010, s. 62.

¹⁵ Por. K. Działocha, *Wykonywanie orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego przez organy powołane do stanowienia prawa*, w: *Księga XXV-lecia Trybunału Konstytucyjnego...*, s. 70.

tucyjnego jako niebyłego, a więc takiego, który nie powinien był od początku wywierać żadnych skutków prawnych¹⁶. Negatywny wyrok TK ma w każdym wypadku charakter konstytucyjny, zmienia istniejący stan normatywny i powoduje utratę mocy obowiązującej aktu normatywnego. Tworzy zatem nową jakość¹⁷. Konstytucyjność wyroku polega także na uchyleniu istniejącego dotąd domniemania, że przepis jest zgodny z Konstytucją¹⁸. Negatywny wyrok TK jest ponadto zdarzeniem prawnym stanowiącym podstawę do wznowienia postępowania (art. 190 ust. 4 Konstytucji)¹⁹, które w doktrynie zaliczane jest do pośrednich skutków wyroku²⁰. Konstytucyjny charakter negatywnych wyroków TK podkreśla zatem także art. 190 ust. 4 Konstytucji RP, określający przesłanki wzruszalności, oraz art. 190 ust. 3 Konstytucji RP, wprowadzający możliwość wskazania przez Trybunał innego niż dzień ogłoszenia wyroku terminu utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego²¹.

Trybunał Konstytucyjny nie może retroaktywnie pozbawić mocy zakwestionowanego przepisu²². Na skutek negatywnego wyroku TK nie upadają automatycznie wydane wcześniej orzeczenia sądów, decyzje organów ani czynności prawne, których podstawą był przepis niezgodny z Konstytucją, nie tracą ważności prawa nabyte na podstawie tych przepisów²³. Negatywny wyrok TK stanowi podstawę konwalidowania indywidualnych aktów stosowania prawa, ale nie przekreśla ich istnienia i nie odmawia im skuteczności prawnej²⁴. Nie wiąże się zatem z koniecznością kształtowania na nowo wszystkich stosunków prawnych, ale stwarza szanse ich zrewidowania i pozostawia „nienaruszone” więzi prawne, powstałe na podstawie niekonstytucyjnego przepisu. Regulacja taka zapewnia zatem „poszanowanie wartości takich, jak pewność prawa i zaufanie obywateli do państwa, a tym samym poszanowanie trwałości prawomocnych wyroków sądowych i ostatecznych decyzji administracyjnych orzekających o prawach stron”²⁵. Retroaktywny skutek rozstrzygnięć mogłby powodować paraliż instytucji państwa prawa²⁶.

¹⁶ T. Dębowska-Romanowska, *Głos w dyskusji*, w: *Księga XXV-lecia Trybunału Konstytucyjnego...*, s. 198.

¹⁷ Zob. *ibidem*, s. 199.

¹⁸ Zob. L. Garlicki, *Uwagi o charakterze prawnym orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego*, w: *Studia nad prawem konstytucyjnym (dedykowane Profesorowi Kazimierzowi Działosze)*, Acta Universitatis Wratislaviensis Prawo, t. 157, Wrocław 1997, s. 85-86.

¹⁹ Zob. Z. Czeszejko-Sochacki, *Sądownictwo konstytucyjne w Polsce na tle porównawczym*, Warszawa 2003, s. 396.

²⁰ Zob. L. Garlicki, *Uwagi o charakterze prawnym orzeczeń...*, s. 86; P. Radziejewicz, *Przywrócenie mocy obowiązującej przepisu prawnego jako skutek orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Sejmowy” 2005, nr 3, s. 30.

²¹ Zob. M. Safjan, *Dylematy nie tylko teoretyczne*, „Rzeczpospolita” 2011, nr 60.

²² Zob. Z. Czeszejko-Sochacki, *Skutki prawne orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny o niekonstytucyjności aktu normatywnego*, „Przegląd Sądowy” 1996, nr 3, s. 23.

²³ Zob. M. Safjan, *Skutki prawne orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego*, „Państwo i Prawo” 2003, z. 3, s. 13-14; wyrok TK z 27 października 2004 r., SK 1/04, OTK ZU 2004, nr 9 A, poz. 96.

²⁴ Zob. L. Garlicki, w: *idem* (red.), *Konstytucja RP. Komentarz*, t. 4, Warszawa 2005, uwagi do art. 190, s. 18.

²⁵ Wyrok TK z 8 maja 2000 r., SK 22/99, OTK ZU 2000, nr 4, poz. 107.

²⁶ Zob. M. Safjan, *Skutki prawne orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego*, „Państwo i Prawo” 2003, z. 3, s. 13-14.

Wynika z tego, że do momentu ogłoszenia wyroku przepis uznany przez TK za niezgodny z Konstytucją istnieje i wywołuje skutki w systemie obowiązującego prawa²⁷. W okresie tym korzysta z domniemania konstytucyjności. Domniemanie to stoi na straży bezpieczeństwa prawnego i poczucia pewności prawnej. Dopiero orzeczenie TK może pozbawić zaskarżony przepis mocy obowiązującej²⁸. Nie zmienia to jednak faktu, że do momentu derogowania go obowiązywał on w systemie prawa²⁹. Utracił moc obowiązującą mogą tylko te przepisy, które wcześniej cechę taką posiadały³⁰. Przepis niekonstytucyjny na mocy decyzji prawodawcy z chwilą jego ustanowienia i wprowadzenia do porządku prawnego staje się częścią obowiązującego systemu prawa, a nie – jak głosi teoria nieważności – w ogóle do porządku prawnego nie wchodzi³¹.

Większość przedstawicieli doktryny jest zgodna co do tego, że wyroki TK stwierdzające niekonstytucyjność zakwestionowanych przepisów mają charakter konstytutywny ze skutkiem *ex nunc*. Mimo to odnotować także można wypowiedzi o deklaratoryjnym charakterze wyroków polskiego Trybunału Konstytucyjnego wywierających skutek *ex tunc*³² lub też stwierdzających, że wprawdzie mają one charakter konstytutywny, ale mimo to wywierają skutek *ex tunc*³³.

Z kolei odroczenie terminu utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego, o którym mowa w art. 190 ust. 3 Konstytucji RP, oznacza, że po ogłoszeniu orzeczenia TK o niekonstytucyjności przepisu może on nadal pozostawać w obrocie prawnym przez określony czas i być regulatorem stosunków społeczno-prawnych określonych w hipotezie normy prawnej oraz źródłem praw i obowiązków wynikających z jej dyspozycji³⁴. Przepis ten, choć niekonstytucyjny, jest nadal – na podstawie art. 190 ust. 3 Konstytucji RP – częścią systemu prawa³⁵.

Kolejnym przepisem, który należy uwzględnić w analizie istoty nadpłaty powstałej w wyniku orzeczenia TK, jest art. 190 ust. 4 Konstytucji RP. Wznowienie postępowania na podstawie tego przepisu przysługuje w sprawach zakończonych prawomocnym orzeczeniem sądowym, ostateczną decyzją administracyjną lub rozstrzygnięciem w innych sprawach, jeżeli podstawą ich wydania był przepis, którego niekonstytucyjność została stwierdzona w orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego. Wznowienie w takiej sytuacji jest możliwe na zasadach i w trybie określonych w przepisach właściwych dla danego postępowania. Artykuł 190 ust. 4 Konstytucji RP, przewidujący możliwość

²⁷ L. Garlicki, *Uwagi o charakterze prawnym orzeczeń...*, s. 86.

²⁸ Por. Z. Czeszejko-Sochacki, *Sądownictwo konstytucyjne w Polsce...*, s. 392.

²⁹ Por. L. Garlicki, *Uwagi o charakterze prawnym orzeczeń...*, s. 86.

³⁰ Por. postanowienie TK z 21 marca 2000 r., K 4/99, OTK ZU 2000, nr 2, poz. 65.

³¹ M. Florczak-Wątor, *Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego i ich skutki prawne*, Poznań 2006, s. 70.

³² Zob. B. Wierzbowski, *Skutki wyroków Trybunału Konstytucyjnego dotyczących prawa podatkowego*, w: *Księga pamiątkowa ku czci docenta Eligiusza Drgasa. Studia z zakresu Ordynacji podatkowej*, Toruń 1998, s. 201 i 204.

³³ Zob. K. Pietrzykowski, *Problem skuteczności ex tunc albo ex nunc orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego w orzecznictwie Sądu Najwyższego*, w: *Księga jubileuszowa ku czci profesora Adama Strzembosza*, s. 290.

³⁴ Zob. A. Józefowicz, *Ex tunc czy ex nunc*, „Prawo i Życie” 2001, nr 2, s. 76.

³⁵ Por. np. wyrok TK z 27 kwietnia 2005 r., P 1/05, OTK ZU 2005, nr 4/A, poz. 42.

wzruszenia prawomocnych orzeczeń sądowych, ostatecznych decyzji administracyjnych oraz bliżej niesprecyzowanych rozstrzygnięć w innych sprawach³⁶, przyznaje jednocześnie jednostce prawo podmiotowe³⁷ do rozstrzygnięcia sprawy w następstwie utraty mocy obowiązującej przez zdyskwalifikowaną normę prawną. Przepis ten, odsyłając do ustaw zwykłych, nakazuje regulację trybu tzw. sanacji konstytucyjności, a tym samym determinuje cel „wznowienia”³⁸. Nie oznacza to, że art. 190 ust. 4 Konstytucji RP modyfikuje charakter wyroków Trybunału Konstytucyjnego, nadając im skuteczność *ex tunc*, tzn. znosi znaczenie art. 190 ust. 3 Konstytucji RP. Przepisu tego nie należy bowiem traktować jako wyjątku od art. 190 ust. 3 Konstytucji RP, lecz jako stwarzający możliwość konwalidowania indywidualnych aktów stosowania prawa na zasadach i w trybie określonym przez ustawy właściwe dla danych gałęzi prawa. Wprowadzając możliwość sanacji konstytucyjności, ustrojodawca pozostawił swobodę wyboru zachowania i inicjatywę w tym względzie podmiotom zainteresowanym, bez podważania ważności i skuteczności pozostałych – ukształtowanych pod rządami przepisu uznanego za niekonstytucyjny – stosunków prawnych. Uprawnienie z art. 190 ust. 4 Konstytucji RP jest jednym z następstw, jakie Konstytucja wiąże ze stwierdzeniem niekonstytucyjności przepisu, ale nie należy traktować go jako wpływający na przyjęty model skutków wyroków TK. Z woli podmiotu uprawnionego w tym zakresie chcącego skorzystać z ponownego rozpatrzenia sprawy w stanie prawnym, ukształtowanym wyrokiem TK, nie można wywodzić konkluzji o modyfikowaniu charakteru i skutków wyroków TK określonych w art. 190 ust. 3 Konstytucji RP. Nie można zatem uznać, że w świetle art. 190 ust. 4 Konstytucji RP wyroki te mają charakter deklaratoryjny ze skutkiem *ex tunc*. Konstytucja w art. 190 ust. 3 chroni zatem trwałość ostatecznych rozstrzygnięć i ukształtowanych stosunków prawnych, lecz jednocześnie nie wyłącza możliwości uzyskania ponownego rozstrzygnięcia indywidualnej sprawy w warunkach ukształtowanych wejściem w życie wyroku TK, na zasadach i w trybie określonym w art. 190 ust. 4.

III. ZNACZENIE I FUNKCJA ART. 74 O.P. W ŚWIETLE ART. 190 UST. 4 KONSTYTUCJI

Ustawami zwykłymi, do których odsyła art. 190 ust. 4 Konstytucji RP, w sprawach podatkowych są Ordynacja podatkowa i Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi³⁹. Zarówno z art. 240 § 1 pkt 8 o.p., jak i z art. 272 § 1 p.p.s.a. wynika, że przesłanką wznowienia postępowania w sprawie zakończonej ostateczną decyzją lub prawomocnym orzeczeniem jest

³⁶ Por. J. Repel, *Skutki prawne orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego w sprawie skargi konstytucyjnej*, w: J. Trzcziński (red.), *Skarga konstytucyjna*, Warszawa 2000, s. 216.

³⁷ Wyrok TK z 27 października 2004 r., SK 1/04, OTK ZU 2004, nr 9/A, poz. 96.

³⁸ Por. *ibidem*.

³⁹ Ustawa z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm. (dalej jako: p.p.s.a.).

stwierdzenie niezgodności z Konstytucją, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową przepisu, który stanowił podstawę wydania takich orzeczeń.

Zakres podmiotowy obu wskazanych podstaw wznowienia postępowania ograniczony jest tylko do tych podatników, którym określono lub ustalono zobowiązanie podatkowe w decyzji ostatecznej lub prawomocnym wyroku, wydanych na podstawie przepisu zakwestionowanego przez TK, a więc do sfery stosowania prawa. Oznacza to, że podatnicy, którzy uiszcili podatek na podstawie przepisu uznanego za niezgodny z Konstytucją przez TK, określając jego wysokość w zeznaniu, deklaracji (czy też bez ich składania, jeżeli przepisy prawa podatkowego nie przewidują takiego obowiązku), nie mogą dochodzić zwrotu podatku w trybie wznowienia postępowania.

Podatnikami dysponującymi decyzją ostateczną lub prawomocnym wyrokiem są tylko podatnicy, w stosunku do których organ wszczął postępowanie podatkowe i ujawnił zaległość; podatnicy, którzy mając wątpliwości co do znaczenia przepisu i wysokości kwoty podatku z niego wynikającej, zapłacili świadczenie w kwocie wyższej, a następnie zwrócili się o stwierdzenie nadpłaty, a nawet doprowadzili do wydania wyroku w tej sprawie przez TK; oraz podatnicy, których zobowiązanie podatkowe powstaje na podstawie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego (art. 21 § 1 pkt 2 o.p.). W pierwszej grupie podatników znajdują się zarówno ci, którzy ujawniają swoje dochody (obrót), lecz popełnili błąd, określając zobowiązanie podatkowe, jak również ci, którzy uchylają się od płacenia podatków. Wśród podatników, których zobowiązania powstają z mocy prawa, tylko wymienionym wyżej przysługiwałoby uprawnienie do żądania wznowienia postępowania, a w konsekwencji – zwrotu zapłaconego podatku. Brak natomiast możliwości uzyskania zwrotu podatku przez podatników, którzy płacą zobowiązania lojalnie, wywiązując się wobec państwa z nałożonych na nich obowiązków, wzbudzałby w nich poczucie niesprawiedliwości i nagradzania postaw postępowania wbrew konstytucyjnym obowiązkom. Sytuacja taka byłaby zatem sprzeczna z zasadą sprawiedliwości społecznej, wynikającej z art. 2 Konstytucji RP. Powodowałaby również nierówne traktowanie podatników, w szczególności w stosunku do tych, którzy uchylają się od płacenia podatków.

Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie wielokrotnie zwracał uwagę, że pojęcie „wznowienia postępowania”, o którym mowa w art. 190 ust. 4 Konstytucji RP, „nie należy rozumieć w sensie technicznym, w jakim posługują się nim przepisy proceduralne (wznowienie *sensu stricto*)”⁴⁰. Autonomiczny charakter pojęć użytych w art. 190 ust. 4 Konstytucji RP powoduje, że należy odczytywać go jako nakaz szczególnego uregulowania w przepisach właściwych dla danego postępowania zasad i trybu tzw. sanacji konstytucyjności orzeczeń w sprawach indywidualnych⁴¹. Chodzi zatem o wszelkie środki prawne postawione stronom i sądom do dyspozycji, dzięki którym można osiągnąć efekt w postaci ponownego rozstrzygnięcia sprawy, według stanu prawnego po wyeliminowaniu niekonstytucyjnych przepisów⁴². Wznowienie to ma zatem

⁴⁰ Wyrok TK z 7 września 2006 r., SK 60/05, OTK ZU 2006, nr 8/A, poz. 101.

⁴¹ Wyrok TK z 28 listopada 2006 r., SK 19/05, OTK ZU 2006, nr 10/A, poz. 154.

⁴² Wyrok TK z 7 września 2006 r., SK 60/05, OTK ZU 2006, nr 8/A, poz. 101.

znacznie szerszy sens⁴³. Wynika z niego konstytucyjne prawo podmiotowe uruchomienia procedur zmierzających do wydania nowego rozstrzygnięcia, opartego na stanie prawnym powstałym po orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego⁴⁴. Artykuł 190 ust. 4 Konstytucji RP nie może być zatem traktowany jako „dyrektywa programowa”, lecz jako „obowiązek efektywnej implementacji”⁴⁵.

Jednakże skutki wdrożenia postanowień art. 190 ust. 4 Konstytucji RP na grunt poszczególnych gałęzi prawa pod względem adekwatności doboru przesłanek jego zastosowania i możliwość skorzystania z sanacji konstytucyjności w sferze oddziaływania niekonstytucyjnego przepisu nie zostały jeszcze dostatecznie zbadane i określone. Inaczej będą kształtowały się konsekwencje przepisów realizujących postanowienia art. 190 ust. 4 Konstytucji RP w prawie karnym, cywilnym, administracyjnym i podatkowym. Artykuł 190 ust. 4 Konstytucji RP, przewidując jako przesłankę wznowienia postępowania wydanie prawomocnego orzeczenia sądowego, ostatecznej decyzji administracyjnej lub rozstrzygnięcia w innych sprawach, odnosi się do sfery stosowania prawa.

Gdyby jednak przyjąć, że funkcje art. 190 ust. 4 Konstytucji RP w zakresie prawa podatkowego realizowane są w ustawach zwykłych tylko na podstawie art. 240 § 1 pkt 8 o.p. i art. 272 § 1 p.p.s.a., większość podatników pozbawiona byłaby możliwości skorzystania z prawa „sanacji konstytucyjności”. Poza zakresem jego działania znalazłyby się bowiem wszystkie te wypadki, w których skutki obowiązywania niekonstytucyjnych przepisów dotyczą sfery przestrzegania prawa.

Sposób ukształtowania systemu powstawania i wygasania zobowiązań w prawie podatkowym, w którym w przeważającej mierze zobowiązania powstają z mocy prawa, powoduje, że w większości wypadków podatnicy nie dysponują ostatecznym lub prawomocnym orzeczeniem. W tych wszystkich sytuacjach, w których zobowiązania podatkowe powstają z mocy prawa, podatnicy zobowiązani są do samoobliczenia i zapłaty obliczonej w ten sposób kwoty podatku bez wezwania organu, w określonym przez ustawę terminie.

Biorąc natomiast pod uwagę powszechność, stałość i powtarzalność obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych, jakimi są podatki, podatnicy byłiby zatem pozbawieni możliwości sanacji konstytucyjności, w stopniu nieporównywalnym do sytuacji podmiotów innych gałęzi prawa.

Stąd też autonomiczny charakter pojęć użytych w art. 190 ust. 4 Konstytucji RP, a także wywodzone z niego prawo podmiotowe należy rozumieć jako obowiązek ustawodawcy do wprowadzenia zróżnicowanych środków, realizujących prawo podmiotowe podatników, o którym mowa w tym przepisie. Sposób ich ukształtowania powinien odpowiadać kryteriom powstawania zobowiązań i sposobom oraz formom ich wymierzania, tak aby wszyscy podatnicy, którzy zapłacili podatek na podstawie przepisu niezgodnego z Konstytucją, mieli zapewnioną możliwość skorzystania z prawa do „sanacji konstytucyjności”.

⁴³ Por. wyrok TK z 2 marca 2004 r., SK 53/03, OTK ZU 2004, nr 3/A, poz. 16.

⁴⁴ Wyrok TK z 27 października 2004 r., SK 1/04, OTK ZU 2004, nr 9/A, poz. 96.

⁴⁵ Wyrok TK z 7 września 2006 r., SK 60/05, OTK ZU 2006, nr 8/A, poz. 101.

Ze względu na powszechność, stałość, powtarzalność obowiązku podatkowego, a także obowiązek samoobliczenia, które czynią z podatków obowiązek obywatelski nieporównywalny z innymi obowiązkami względem państwa, konstytucyjne prawo podmiotowe, wynikające z art. 190 ust. 4 Konstytucji RP, nie może być ograniczone tylko do tych podatników, których wysokość zobowiązania została określona lub ustalona w orzeczeniach posiadających przymiot ostateczności (prawomocności).

Z innych zatem środków korzystać będą podatnicy dysponujący ostatecznym lub prawomocnym orzeczeniem, a z innych ci, którzy uiścili podatek w wysokości wynikającej z wymiaru ujawnionego w deklaracji lub zeznaniu podatkowym. W tym ostatnim wypadku nie wchodzi w grę możliwość uruchomienia środków procesowych, które doprowadzą do uzyskania przez nich nowego rozstrzygnięcia, ponieważ rozstrzygnięcie takie w ogóle nie miało miejsca.

Za środek taki dla podatników, którzy uiścili podatek w wysokości wykazanej w zeznaniu lub deklaracji, uznać należy roszczenie uregulowane w art. 74 o.p. Przepis ten obejmuje swym zakresem wszystkie te wypadki, w których zobowiązania powstają z mocy prawa. Stwarza tym samym możliwość „sanacji konstytucyjności” także dla tych podatników, którzy nie dysponują ostatecznym lub prawomocnym rozstrzygnięciem.

W orzecznictwie sądów administracyjnych wyrażany jest pogląd, że art. 74 o.p. jest przepisem określającym zasady i tryb postępowania, o których mowa w art. 190 ust. 4 Konstytucji RP⁴⁶. Sądy te, choć słusznie zauważają związek art. 74 o.p. z art. 190 ust. 4 Konstytucji RP, to jednak niezupełnie prawidłowo odczytują wzajemne relacje tych przepisów. Artykuł 74 o.p. nie dotyczy wprost wznowienia postępowania, w sensie technicznym, ani nie odnosi się do orzeczeń ostatecznych, ani prawomocnych. Dlatego też związek ten należy rozpatrywać na płaszczyźnie pełnionych funkcji. Artykuł 74 o.p. stanowi realizację prawa podmiotowego wynikającego z art. 190 ust. 4 Konstytucji RP na gruncie Ordynacji podatkowej – adekwatny do sposobu i formy wymierzania zobowiązań podatkowych (powstających z mocy prawa). Wąsko rozumiany art. 190 ust. 4 Konstytucji RP w prawie podatkowym nie mógłby w pełni spełnić swojej zasadniczej funkcji, jaką przypisał mu ustrojodawca, a jego rola gwarancyjna byłaby znacznie ograniczona i często prowadziłaby do nagradzania tych, którzy podatków nie płacą i w stosunku do których toczyło się postępowanie zakończone ostateczną decyzją lub wyrokiem sądu.

Realizacja przez ustawodawcę konstytucyjnego prawa do tzw. sanacji konstytucyjności, wynikającego z art. 190 ust. 4 Konstytucji RP, w prawie podatkowym wymaga wprowadzenia odpowiednich środków nie tylko w sferze stosowania prawa, lecz także w sferze jego przestrzegania.

Artykuł 74 o.p., określając odrębny tryb zwrotu „nadpłaty powstałej w wyniku orzeczenia TK”, pod względem pełnionych funkcji stanowi realizację powyższego, konstytucyjnego obowiązku ustawodawcy. Zapewnia środki gwarantujące tzw. sanację konstytucyjności, której skutkiem w prawie podatkowym jest obowiązek zwrotu podatku pobranego na podstawie przepisu, którego zgodność z Konstytucją zakwestionował Trybunał.

⁴⁶ Zob. np. wyrok NSA z 7 kwietnia 2004 r., FSK 16/04, CBOSA.

Warto także zwrócić uwagę, że w wypadku „nadpłaty powstałej w wyniku orzeczenia TK” podatnicy składają wniosek o zwrot nadpłaty, a nie jak w art. 75 § 1 o.p. wniosek o stwierdzenie nadpłaty. Sanowanie sytuacji prawnej podatników, o której mowa w art. 190 ust. 4 Konstytucji RP, w nowym stanie prawnym, ukształtowanym wyrokiem Trybunału, w prawie podatkowym, wymaga uwzględnienia faktu usunięcia z porządku prawnego przepisu, który był podstawą uiszczenia podatku. W konsekwencji uiszczenie podatku na podstawie przepisu uznanego przez TK za niezgodny z Konstytucją skutkować będzie powstaniem nadpłaty w wysokości równej kwocie uiszczzonego podatku. Jej określenie nie wymaga – jak w wypadku nadpłaty z art. 72 o.p. – badania, czy powstało zobowiązanie podatkowe i jaka jest jego wysokość. Ustalenie, że podstawą zapłaty podatku był przepis uznany następnie za niezgodny z Konstytucją, przesądza, niejako automatycznie, o powstaniu „nadpłaty” i jej wysokości. Inną natomiast kwestią, która wykracza poza ramy tego opracowania, jest to, czy i komu należy się zwrot nadpłaty. W zakresie podatków bezpośrednich Ordynacja podatkowa pozwala na zwrot nadpłaty w całości podatnikowi. Natomiast zwrot nadpłat w podatkach pośrednich budzi wiele kontrowersji. Dyskusyjne jest bowiem to, czy podatnikowi przysługuje zwrot, nawet gdy nie poniósł ciężaru tego podatku. To natomiast przenosi polemikę na płaszczyznę rozważań o zubożeniu jako przesłance powstania nadpłaty. W tym miejscu jedynie pragnę zaznaczyć, że – w mojej opinii – tezy stawiane w doktrynie i orzecznictwie o konieczności zwrotu całości nadpłaty podatnikowi formalnemu bez względu na to, czy poniósł on ciężar podatku, czy też nie, nie uwzględniają konstytucyjnej zasady ochrony prawa własności, stanowiącej podstawowe uzasadnienie uregulowania nadpłaty w Ordynacji podatkowej. Jednakże konsekwentne zrealizowanie tej zasady wymaga interwencji ustawodawcy i wprowadzenia odpowiednich regulacji gwarantujących ochronę prawa własności.

IV. WNIOSKI

Z ustalenia, że art. 74 o.p. stanowi realizację funkcji art. 190 ust. 4 Konstytucji RP w prawie podatkowym, wynika, iż przepis ten nie tylko reguluje odrębny tryb zwrotu podatku – dostosowany do zasad powstawania i wymiaru zobowiązań podatkowych, lecz także zawiera treści materialnoprawne, pozwalające na określenie istoty i charakteru „nadpłaty powstałej w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego”. Uwzględnienie skutków wyroków Trybunału pozwala na dekodowanie z tego przepisu normy definiującej to pojęcie.

„Nadpłata” powstała na skutek stwierdzenia niezgodności zaskarżonego przepisu z Konstytucją wykazuje cechy odrębne od nadpłaty, o której mowa w art. 72 § 1 pkt 1 o.p. W odróżnieniu od tej ostatniej przesłanką powstania „nadpłaty” określonej w art. 74 o.p. nie jest brak podstawy prawnej do świadczenia uiszczzonego jako podatek w momencie jego zapłaty⁴⁷. Wręcz

⁴⁷ Zob. A. Szymczak, *Determinanty kształtowania pojęcia nadpłaty podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2011, nr 2, s. 41-42.

przeciwnie. W chwili uiszczenia podatku podstawa prawna obowiązku jego zapłaty istniała i korzystała z domniemania konstytucyjności. Podstawa taka nie odpada z mocą wsteczną po ogłoszeniu wyroku Trybunału. Jak już wskazane zostało wyżej, wyroki TK mają charakter konstytutywny i działają na przyszłość. Derogowanie przepisu z systemu obowiązującego prawa następuje od dnia ogłoszenia wyroku, co oznacza, że przepis choć niekonstytucyjny, obowiązywał i wywierał określone w nim skutki prawne. Możliwość konwolidacji skutków prawnych stosunków prawnopodatkowych w świetle art. 190 ust. 4 Konstytucji RP nie oznacza natomiast modyfikacji charakteru wyroków, lecz pozwala na ponowne zbadanie sprawy w nowym stanie prawnym tym, którzy zwrócą się z takim żądaniem.

Jak z powyższego wynika, uiszczone świadczenie było podatkiem należnym w chwili jego zapłaty. Z wyrokiem TK nie wiąże się unicestwienie skutków prawnych zaistniałych przed stwierdzeniem niezgodności zaskarżonego przepisu z Konstytucją. Zebrane na podstawie takiego przepisu podatki były planowane jako dochód budżetowy państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, a zwrot zawsze będzie się wiązał z nieprzewidzianymi skutkami finansowymi. Nie ma tu miejsca bezpodstawne wzbogacenie państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

Jest to zatem zupełnie inna konstrukcja niż ta, którą posługuje się ustawodawca w art. 72 § 1 o.p., w którym wspólną przesłanką powstania nadpłaty jest uiszczenie świadczenia jako podatek lub jako inne świadczenie, określone w art. 72 § 1 pkt 3 i 4 o.p., bez podstawy prawnej do ich poboru⁴⁸.

Rekonstrukcja pojęcia „nadpłata powstała w wyniku orzeczenia TK”, pozwala na stwierdzenie, że jest ona w istocie zwrotem podatku. Mimo że nie jest nienależnym świadczeniem, lecz w chwili zapłaty prawidłowo uiszczonym podatkiem, to Konstytucja łącząc z negatywnym wyrokiem TK obowiązek tzw. sanacji konstytucyjności, nakazuje zwrot takiego podatku. Został on bowiem pobrany bez odpowiedniej ku temu podstawy prawnej.

Uzasadnienie przyjęcia takiej regulacji jest inne niż w wypadku nadpłaty z art. 72 o.p. Nie wynika ono stąd, że państwo ma prawo do poboru tylko takich podatków, które mają podstawę w ustawie (art. 217 w związku z art. 84 Konstytucji RP), lecz stąd, że demokratyczne państwo prawne nie może czerpać korzyści z naruszania przepisów Konstytucji dotyczących nakładania podatków.

Gwarancje konstytucyjne zwrotu podatków w takiej sytuacji stanowią art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji RP. Stanowienie podatków z pogwałceniem zasad konstytucyjnych uznaje się za tak doniosłe i obciążone tak ciężką wadą i dezaprobatą społeczną, że reakcją na jej wystąpienie jest obowiązek zwrotu podatków pobranych na podstawie takiego przepisu.

Z przedstawionej analizy wynika także, że obowiązek zwrotu podatku, o którym mowa w art. 74 o.p., ma charakter gwarancyjno-prewencyjny. Państwo musi się liczyć z tym, że skutkiem stanowienia podatków wbrew wymaganiam konstytucyjnym będzie obowiązek ich zwrotu, nawet jeżeli pociąga to za sobą powstanie nieprzewidzianych skutków finansowych.

⁴⁸ Ibidem, s. 41.

Na inne znaczenie pojęcia „nadpłata powstała w wyniku wyroku Trybunału Konstytucyjnego” wskazuje T. Dębowska-Romanowska. Zdaniem autorki nadpłata ta jest „*sui generis* »zadośćuczynieniem« za nadużycie władzy przez ustawodawcę [...]»⁴⁹. Wprawdzie nie rozwinęła ona tej tezy, ale z poczynionych wywodów wynika, że traktuje je jako nowe, odrębne roszczenie powstałe na skutek stwierdzenia niekonstytucyjności przepisu przez TK.

Podsumowując wyniki analizy treści art. 74 o.p. w związku z art. 190 ust. 4 Konstytucji RP, należy podkreślić, że pojęcie „nadpłata powstała w wyniku orzeczenia TK” różni się istotnie od nadpłaty, o której mowa w art. 72 § 1 o.p. Inne są nie tylko stan faktyczny związany z powstaniem tej „nadpłaty” i tryb jej zwrotu, lecz także treść materialnoprawna samego pojęcia. Nie jest świadczeniem uiszczonym bez podstawy prawnej, lecz zwrotem podatku uiszczonego na podstawie przepisu uznanego następnie przez Trybunał za niezgodny z Konstytucją. Nie można zatem uznać, że mieści się ona w zakresie pojęcia nadpłaconego lub nienależnie uiszczonego podatku, o których mowa w art. 72 § 1 pkt 1 o.p. Stanowi ona źródło nowego roszczenia, różniące się pod względem istoty i charakteru od nadpłaty, o której mowa w tym ostatnim przepisie.

Jej odrębne uregulowanie znajduje uzasadnienie w odmienności przesłanek powstania nadpłaty i związanych z nią skutków prawnych. Konsekwencją uznania, że roszczenie z art. 74 o.p. stanowi zwrot podatku jest przyjęcie, że momentem jego powstania jest dzień ogłoszenia wyroku TK lub odpowiednio termin późniejszy, jeżeli Trybunał odroczy wejście wyroku w życie. Odrębność uregulowania dotyczy także kwestii przedawnienia się roszczenia o zwrot nadpłaty. Ponieważ w art. 74 o.p. mowa jest o „wniosku o zwrot nadpłaty”, a przepisy dotyczące przedawnienia odnoszą się tylko do „wniosku o stwierdzenie nadpłaty”, w mojej ocenie, nie podlegają one obecnie przedawnieniu.

mgr Aneta Szymczak
Uniwersytet Łódzki
aszymczak@wpia.uni.lodz.pl

OVERPAYMENT AS A RESULT OF A JUDGMENT OF THE CONSTITUTIONAL TRIBUNAL

Summary

The paper concerns the concept of overpayment made as a result of a judgment delivered by the Constitutional Tribunal in reference to Article 72 and 74 of the Tax Ordinance Act. Although the doctrine and the judicature of administrative courts view overpayment under Article 74 as stemming from Article 72 of the Tax Ordinance Act, there are certain distinct features of the two. Taking into consideration the potential effects of the judgment of the Polish Constitutional Tribunal, a tax paid when the legal footing of this tax was in existence is considered as being due at the date of payment. A distinction is made between overpayment stemming from article 74 and overpayment stemming from article 72. The latter features a lack of legal footing for tax payment. This distinction also has further implications and consequences.

⁴⁹ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe, część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 159.

Copyright of Journal of Law, Economics and Sociology is the property of Faculty of Law and Administration of Adam Mickiewicz University in Poznan and its content may not be copied or emailed to multiple sites or posted to a listserv without the copyright holder's express written permission. However, users may print, download, or email articles for individual use.

Właścicielem praw autorskich do „Ruchu Prawniczego, Ekonomicznego i Socjologicznego” jest Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu. Zawartość czasopisma nie może być kopiowana, przesyłana do innych stron internetowych bądź zamieszczana na blogach bez pisemnej zgody wydawcy. Niemniej artykuły można drukować, kopiować lub przysyłać w formie elektronicznej na własny użytek.