

JUSTYNA SKWIROWSKA

# Przesłanka zubożenia w nadpłacie podatku Wątpliwości związane z zakresem związania uchwałą NSA o sygn. I GPS 1/11

## The Premise of Impoverishment in Overpayment of Tax. Doubts Related to the Scope of Binding the NSA's Resolution I GPS 1/11

The premise of impoverishment in the overpayment of tax has been disputed in doctrine and jurisprudence for many years. The Supreme Administrative Court (resolution I GPS 1/11) took a position on the legal relevancy of the overpayment that is paradoxical, instead of trying to unify the jurisprudence on this issue. The resolution led to even greater jurisprudential disputes. It has not been established for more than ten years whether the resolution has a binding effect on all indirect taxes or only on the excise tax on electricity. The author focuses on how the resolution binds other administrative courts and their jurisprudence.

JUSTYNA SKWIROWSKA magister prawa, Uniwersytet SWPS w Warszawie  
ORCID – 0000-0002-0701-2202 / e-mail: jskwirowska@swps.edu.pl

**SŁOWA KLUCZOWE:** prawo podatkowe,  
nadpłata, zubożenie podatnika

**KEYWORDS:** tax law, overpayment,  
impoverishment of the taxpayer

# 1 | Wprowadzenie

Od wielu lat spornym zagadnieniem zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie jest prawna relewantność przesłanki zubożenia w nadpłacie podatku. Zagadnienie to jest szczególnie ważne z perspektywy przedsiębiorców, bowiem dotyczy ono głównie nadpłaty w podatkach pośrednich. Chociażby podatek od towarów i usług co do zasady obciąża podmioty prowadzące działalność gospodarczą. 22 czerwca 2011 r. NSA podjęło uchwałę o sygn. I GPS 1/11 odnoszącą się do przedmiotowej problematyki. Pomimo upływu ponad 10 lat od jej podjęcia występowanie *de lege lata* powyższej przesłanki w ramach uregulowań dotyczących nadpłaty nie jest bezsporne w ramach dorobku judykaturalnego. Sentencja przedmiotowej uchwały nawiązuje jedynie do nadpłaty powstałej w podatku akcyzowym od energii elektrycznej. Sądy administracyjne wielokrotnie odmawiają jej zastosowania w przypadkach, w których nadpłata nie powstała w ramach podatku akcyzowego od tego konkretnego wyrobu akcyzowego. Podejmowane są również rozstrzygnięcia odmienne, wyrażające pogląd o związaniu nią również w sprawach dotyczących nadpłat powstałych w innych podatkach pośrednich. W niniejszym artykule dokonano analizy argumentacji podejmowanej przez sądy administracyjne zarówno przemawiającej za objęciem przedmiotową uchwałą nadpłaty powstałej wyłącznie w ramach podatku akcyzowego od energii elektrycznej, jak i w ramach wszelkich podatków pośrednich.

Wstępnie postawiona zostanie hipoteza o konieczności zastosowania przedmiotowej uchwały do wszystkich nadpłat, w których ciężar podatku został przerzucony przez podatnika na podmioty trzecie. Sądy administracyjne powinny w tym względzie skorzystać z ustaleń poczynionych na etapie postępowania przed organami podatkowymi, w którym to na podstawie art. 122 w zw. z art. 187 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (dalej: „O.p.”<sup>[1]</sup>) oraz dorobku orzeczniczego Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej jako: TSUE) organy podatkowe mają obowiązek udowodnić podatnikowi, że nie poniósł on ciężaru ekonomicznego podatku, jeżeli odmawiają mu zwrotu nadpłaty z uwagi na powyższą przesłankę. W artykule zastosowano metodę dogmatycznoprawną oraz analizy orzecznictwa.

<sup>1</sup> T.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 z późn. zm.

## 2 | Przesłanka zubożenia w nadpłacie podatku – zagadnienia podstawowe

Instytucja nadpłaty podatkowej jest uregulowana w ramach art. 72 O.p. *Prima facie* jej zakres pojęciowy nie jest w jakikolwiek sposób powiązany z poniesieniem ciężaru ekonomicznego nadpłaty przez podatnika.

Doktryna w miarę jednolicie stoi na stanowisku, że przedmiotowa regulacja nie zawiera definicji legalnej pojęcia nadpłaty, jedynie zawiera otwarty katalog kwot, które ustawodawca podatkowy uznaje za nadpłatę<sup>[2]</sup>. Zagadnienie to jest szczególnie istotne z perspektywy tematyki niniejszego artykułu, ponieważ brak jej definicji legalnej chociażby w rozważanej uchwale był argumentem przemawiającym za możliwością doprecyzowania pojęcia nadpłaty w drodze wykładni<sup>[3]</sup>. Jak wskazuje Leonard Etel „najbardziej pojemne i zarazem najmniej skonkretyzowane jest określenie nadpłaty zawarte w pkt 1”<sup>[4]</sup>. Z przedmiotowej regulacji *expressis verbis* wynika, że istota nadpłaty sprowadza się do tego, iż podatnik uiszcza świadczenie w sytuacji, w której nie był obowiązany do uiszczenia podatku lub świadczy ponad kwotę, którą miał zapłacić zgodnie z przepisami prawa podatkowego jako podatek<sup>[5]</sup>. Przyjmuje się, że nadpłata ma dwie cechy charakterystyczne, tj. podmiot uiszczający nadpłatę jest przekonany, iż realizuje ciężące na nim zobowiązanie podatkowe oraz jest dokonywana na rzecz organu podatkowego. Ważne jest także, że nadpłata uregulowana w przedmiotowej regulacji musi być świadczeniem pochodzącym od podatnika<sup>[6]</sup>. Jeżeli w konkretnej sytuacji przesunięcie majątkowe nie spełnia powyższych cech, jednak było dokonane w sposób nienależny na rzecz

---

<sup>2</sup> „Komentarz do art. 72 O.p.”, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz* (Warszawa: C. H Beck, 2023), pkt 1; „Komentarz do art. 72 O.p.”, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. I, *Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk*, red. Leonard Etel (Warszawa: Wolters Kluwer, 2022, LEX), pkt 1.

<sup>3</sup> Uchwała NSA z dnia 22.06.2011 r., sygn. akt: I GPS 1/11, LEX nr 824345.

<sup>4</sup> „Komentarz do art. 72”, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. I, *Zobowiązania podatkowe*, pkt 1.

<sup>5</sup> Z uwagi na tematykę przedmiotowego artykułu Autorka ograniczy rozważania jedynie do kwoty, która jest wymieniona jako nadpłata w art. 72 O.p. pkt 1. Analiza pozostałych kwot nie jest istotna z perspektywy podejmowanego przedmiotu badawczego.

<sup>6</sup> „Komentarz do art. 72”, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. I, *Zobowiązania podatkowe*, pkt 1.

organu podatkowego, wówczas powinno być ono dochodzone nie w oparciu o tryb unormowany w O.p., tylko zgodnie z przepisami cywilnoprawnymi<sup>[7]</sup>.

Problematyczne jest ponadto brzmienie przedmiotowej regulacji, z uwagi na posłużenie się w niej sformułowaniem „podatek”. Nadpłata *expressis verbis* jest nadpłaconym lub nienależnie zapłaconym podatkiem. Niemniej, biorąc pod rozwagę definicję podatku zawartą w art. 6 O.p., nie sposób dojść do przekonania o tożsamości pojęciowej „podatku” wynikającego z tego przepisu oraz „podatku” uregulowanego w art. 72 § 1 O.p. Zgodnie z art. 6 O.p. podatek jest świadczeniem publicznoprawnym, nieodpłatnym, przymusowym oraz bezzwrotnym uiszczanym na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Nadpłata, co oczywiste, nie spełnia powyższych cech. Zdaniem doktryny posłużenie się przez ustawodawcę sformułowaniem „podatek” w obrębie regulacji dotyczącej nadpłaty jest przykładem przepisu, który jest skonstruowany w sposób rażąco wadliwy pod względem językowym, prawnym oraz logicznym<sup>[8]</sup>. Marek Kalinowski po wskazaniu na powyższą niespójność terminologiczną doszedł do przekonania, że „zestawienie definicji podatku z treścią art. 72 O.p. musi zatem prowadzić do wniosku, iż za nadpłatę uważa się kwotę, która była świadczona z zamiarem wykonania zobowiązania podatkowego, choć zobowiązanie to nie istniało lub też istniało w mniejszym rozmiarze. Zatem sformułowanie „podatek nadpłacony lub nienależnie zapłacony” zostało użyte w celu wprowadzenia jako przesłanki kwalifikacyjnej świadczenia - zamiaru istniejącego u osoby świadczącej”<sup>[9]</sup>.

W praktyce zagadnieniem niezmiernie problematycznym jest występowanie *de lege lata* w obrębie przepisów normujących nadpłatę przesłanki zubożenia. Od długiego czasu zarówno w judykaturze<sup>[10]</sup>, jak i doktrynie występuje spór co do tego, czy stwierdzenie bądź zwrot nadpłaty<sup>[11]</sup> są

<sup>7</sup> Wyrok SN z dnia 22.10.1998 r., sygn. akt: III RN 69/98, LEX nr 36573.

<sup>8</sup> Jolanta Gorąca-Paczuska, „Komentarz do art. 72 O.p.”, [w:] *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, red. Henryk Dzwonkowski (Warszawa: C.H. Beck, 2020, Legalis), pkt. 1.

<sup>9</sup> Marek Kalinowski, „Nadpłata w świetle przepisów Ordynacji Podatkowej”, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Docenta Eligiusza Drgasa. Studia z zakresu Ordynacji Podatkowej* (Toruń: TNOiK, 1998), 84.

<sup>10</sup> Rozbieżności orzecznicze dotyczące tego zagadnienia zostaną omówione w następnej części przedmiotowego artykułu.

<sup>11</sup> O problematyce dotyczącej tego, czy zubożenie podatnika może mieć ewentualnie znaczenie w zakresie stwierdzenia bądź zwrotu nadpłaty, zob. Agnieszka Olesińska, „Stwierdzenie nadpłaty a zwrot nadpłaty podatku akcyzowego (spostrzeżenia na tle pytania prawnego skierowanego do TK)” *Przegląd Orzecznictwa*

w obecnym stanie prawnym uzależnione od poniesienia ciężaru ekonomicznego podatku przez podatnika<sup>[12]</sup>. W ujęciu przyznającym tej przesłance znaczenie normatywne nadpłata nie przysługuje podatnikowi, który nie poniósł jej ciężaru ekonomicznego.

Zagadnienie to jest szczególnie istotne w obrębie podatków pośrednich, w których to zgodnie z założeniem ustawodawcy występuje rozszczępienie na podatnika formalnego, którym jest podatnikiem w rozumieniu art. 7 O.p. oraz podatnika ekonomicznego, który ma ponosić ciężar podatku. Z tego powodu należy uznać, że przedmiotowa problematyka jest szczególnie ważna z perspektywy podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Podatek od towarów i usług co do zasady obciąża chociażby podmioty prowadzące działalność gospodarczą, jeżeli wypełniają one również zakres przedmiotowy podatku, czyli dokonują czynności opodatkowanych<sup>[13]</sup>.

Co więcej, z orzecznictwa TSUE wynika na przykład to, że jest ona zawsze powiązana z dorobkiem nauk ekonomicznych. W ich ramach przyjmuje się, że zjawisko przerzucenia ciężaru podatku wystąpi w sytuacji, w której dojdzie do zwiększenia przychodów o całość lub część wysokości podatku wskutek zmiany przez podatnika ceny lub innych kategorii ekonomicznych<sup>[14]</sup>. TSUE, rozważając dopuszczalność unormowania przez państwa członkowskie odmowy zwrotu nadpłaty z uwagi na brak poniesienia jej

---

Podatkowego, nr 6 (2010); Mariusz Popławski, *Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego* (Warszawa: Wolters Kluwer, 2014), 150-151. Jedynie skrótowo w tym miejscu należy wskazać, że stwierdzenie oraz zwrot nadpłaty na gruncie O.p. są dwoma oddzielnymi zdarzeniami.

<sup>12</sup> Przykładowo: Grzegorz Borkowski, „Jak rozumieć nadpłatę w podatku akcyzowym?” *Glosa*, nr 4 (2011); Krzysztof Lasiński-Sulecki, Wojciech Morawski, „Nadpłata akcyzy. Uwagi dotyczące wyroku wSA w Bydgoszczy z dnia 10 lutego 2015 r., I SA/Bd 893/14, i zdania odrębnego sędzi Izabeli Najdy-Ossowskiej” *Przegląd Podatkowy*, nr 3 (2016); Maciej Kiełbowski, „Zwrot nienależnie pobranej akcyzy. Glosa do uchwały NSA z dnia 13 lipca 2009 r., I FPS 4/09” *Przegląd Podatkowy*, nr 5 (2010); Bogumił Brzeziński, Krzysztof Lasiński-Sulecki, Wojciech Morawski, „Zubożenie podatnika akcyzy jako przesłanka zwrotu nadpłaty. Problemy metodologiczne postępowania dowodowego” *Przegląd Podatkowy*, nr 3 (2020); Marek Gizicki, „Koncepcja bezpodstawnego wzbogacenia w orzecznictwie podatkowym”, [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka*, t. II, *Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, red. Jan Głuchowski (Warszawa: Wolters Kluwer, 2019).

<sup>13</sup> „Komentarz do art. 15”, [w:] *VAT. Komentarz*, red. Adam Bartosiewicz (Warszawa: Wolters Kluwer, 2022, LEX), pkt 1.

<sup>14</sup> Witold Modzelewski, *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego* (Warszawa: Instytut Studiów Podatkowych, 1998), 21.

ciężaru ekonomicznego, wypracował warunki, które muszą być spełnione, aby takie regulacje nie naruszały prawa unijnego. Jeden z powyżej wspomnianych warunków odnosi się wprost do dorobku nauk ekonomicznych. W orzeczeniu o sygn. C-94/10 wskazano, że organy podatkowe mogą odmówić zwrotu nadpłaty, jeżeli w sprawie dojdzie do ustalenia, że podatek został faktycznie uiszczony przez inny podmiot niż podatnik formalny oraz zwrot przedmiotowej nadpłaty prowadziłby do bezpodstawnego wzbogacenia tego podatnika. Zagadnienie bezpodstawnego wzbogacenia, na które się powołano, jest natomiast wyraźnie powiązane z faktycznym przerzuceniem ciężaru podatku w sensie ekonomicznym<sup>[15]</sup>. TSUE bowiem stwierdził, że „zgodnie jednakże z orzecznictwem do bezpodstawnego wzbogacenia podatnika nie dochodzi, jeżeli podatnik poniósł gospodarczą szkodę z powodu zmniejszenia zbytu. Trybunał podkreślił w tym względzie, iż przerzucenie ciężaru podatku na osobę trzecią niekoniecznie neutralizuje gospodarcze skutki nałożenia podatku na podatnika. Dlatego też samo przerzucenie nie oznacza, że zwrot stanowiłby bezpodstawne wzbogacenie podatnika i że prawo do żądania zwrotu należałoby z tego powodu zanegować”<sup>[16]</sup>.

Z powyższego wynika, że relewantność bądź brak relewantności przesłanki zubożenia ma dość duży wpływ na warunki prowadzenia działalności gospodarczej. Zagadnienie to jest z tego powodu podejmowane chociażby w zakresie analiz jego wpływu na wysokość ceny, po której oferowane są produkty lub usługi na rynku. W tym zakresie próbuje się chociażby dowodzić, że relewantność tej przesłanki może skutkować zwiększeniem ceny ponad wysokość nałożonego podatku na dany produkt lub usługę<sup>[17]</sup>.

Kończąc podstawowe omówienie przedmiotowej problematyki, przed zaprezentowaniem bardziej dogłębnych rozważań jego dotyczących podejmowanych przez sądownictwo administracyjne należy poczynić uwagi odnoszące się do poglądów doktrynalnych. Przedstawiciele nauki prawa podatkowego co do zasady odmawiają przesłance zubożenia znaczenia normatywnego<sup>[18]</sup>. Stanowiska przeciwne są prezentowane natomiast

<sup>15</sup> Wyrok TS z dnia 20.10.2011 r., C-94/10, Danfoss a/s i Sauer-danfoss aps v. Skatteministeriet, pkt 44-45.

<sup>16</sup> Ibidem, pkt 45.

<sup>17</sup> Jacob Nussim, „On a passe defense: unjust enrichment and the recovery of overpaid taxes” *Supreme Court Economic Review*, nr 18 (2010): 238-244.

<sup>18</sup> Tak też m.in. „Komentarz do art. 72”, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. I, *Zobowiązania podatkowe*, pkt 2; Lasiński-Sulecki, Morawski, „Nadpłata akcyzy”, 36-37; Maciej Ślifirczyk, „Zarzut przerzucenia przez podatnika ciężaru

dość sporadycznie<sup>[19]</sup>. Argumentacja sprowadzająca się do odmowy tej przesłanki znaczenia normatywnego niezwykle często jest konsekwencją przyjmowanego w obrębie prawa podatkowego prymatu wykładni językowej<sup>[20]</sup>. To zaś powoduje, że analizowane zagadnienie wpisuje się również w problematykę o dużo większym stopniu ogólności, jakim są metody wykładni dopuszczalne w obrębie tej gałęzi prawa. Z uwagi na jego ingerencyjny charakter oraz szczególną ochronę podatnika, mającą również swój wymiar konstytucyjny, często zajmowane jest stanowisko, zgodnie z którym wykładnia językowa ma pierwszeństwo w jego obrębie, ponieważ jej zastosowanie miałyby zapewnić jasność i przewidywalność prawa podatkowego<sup>[21]</sup>. Na gruncie wykładni językowej omawiana problematyka nie budzi żadnych wątpliwości, bowiem z literalnego brzmienia art. 72 O.p. nie sposób wyprowadzić wniosku o jakimkolwiek znaczeniu prawnym przerzucenia ciężaru ekonomicznego podatku. Niemniej zwolennicy przyznania jej relewantności wskazują na występowanie takiego prymatu jedynie w obrębie regulacji mających wpływ na wysokość obciążeń podatkowych<sup>[22]</sup>. Zwrot nadpłaty podatnikowi miałby być niezgodny z rezultatami wykładni celowościowej, ponieważ byłby on sprzeczny z *ratio legis* tej instytucji<sup>[23]</sup>.

---

nienależnego podatku na inne podmioty jako ograniczenie prawa do zwrotu nadpłaty w świetle orzecznictwa trybunału konstytucyjnego”, [w:] *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego* (Białystok: Temida, 2010), 473.

<sup>19</sup> Borkowski, „Jak rozumieć nadpłatę w podatku akcyzowym?”, 117-133; Popławski, „Uprawnienia podatkowe”, 120-155.

<sup>20</sup> „Niema wątpliwości, że w odczuciu społecznym nadpłata powinna być zwracana tylko podatnikowi, który poniósł ciężar ekonomiczny podatku. Dlaczego zwrot nadpłaty ma otrzymać podmiot, który nie zapłacił z własnych środków podatku? Obowiązujące przepisy Ordynacji nie uzależniają jednak zwrotu nadpłaty od poniesienia przez podatnika »ciężaru ekonomicznego« podatku” - „Komentarz do art. 72”, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. I, Zobowiązania podatkowe*, pkt 2.

<sup>21</sup> Bogumił Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego* (Gdańsk: ODDK, 2008), 40.

<sup>22</sup> Popławski, „Uprawnienia podatkowe”, 125.

<sup>23</sup> Ibidem, 124.

## 3 | Uchwała I GPS 1/11 – omówienie

22 czerwca 2011 r. NSA podjęło uchwałę o sygn. I GPS 1/11 odnoszącą się do zagadnienia zubożenia w nadpłacie podatku. Przed powyższą datą w orzecznictwie zapadło kilka orzeczeń mających istotne znaczenie dla tej problematyki.

Po pierwsze, niezmiernie ważny, chociażby dla praktyki orzeczniczej, był wyrok TK dnia 6 marca 2002 r., o sygn. akt: P 7/00. Wyrok ten nie dotyczył w sposób bezpośredni nadpłaty podatkowej; jego skutkiem było stwierdzenie niekonstytucyjności przepisu prawnopodatkowego, na mocy którego doszło już do wypełniania zobowiązań podatkowych przez podatników. Trybunał w ramach orzeczenia poczynił kilka uwag co do obowiązku zwrotu nadpłat, których powstanie miałyby być skutkiem przedmiotowego wyroku. Sprawa dotyczyła podatku akcyzowego, zatem była ona niejako powiązana z zagadnieniem odnoszącym się do przesłanki zubożenia. Po pierwsze, wskazano, że rozważania takie zostały podjęte z uwagi na potencjalne skutki finansowe, które dla budżetu państwa będzie miał ten wyrok. Po drugie, Trybunał doszedł do przekonania, że brak zubożenia podatnika skutkuje brakiem możliwości uzyskania przez niego zwrotu nadpłaty. Wniosek taki został uargumentowany odwołaniem się do instytucji bezpodstawnego wzbogacenia oraz funkcją, jaką ma spełniać nadpłata podatkowa. W ramach pierwszego argumentu wskazywano na tzw. powszechny charakter prawa cywilnego, a przez to możliwość posiłkowania się instytucją bezpodstawnego wzbogacenia przy interpretacji przepisów podatkowych regulujących nadpłatę. W zakresie drugiego natomiast TK uznał, że funkcją nadpłaty jest zwrot świadczenia podmiotowi, który poniósł jego ciężar.<sup>[24]</sup> Sądy administracyjne opowiadając się za relewantnością prawną przesłanki zubożenia nieraz powoływały się na powyższe orzeczenie TK<sup>[25]</sup>.

Dla omawianej problematyki niezmiernie ważna była następnie uchwała NSA z dnia 13 lipca 2009 r., o sygn. akt: I FPS 4/09. Sąd rozstrzygnął w niej, że „przepis 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 stoi na przeszkodzie

<sup>24</sup> Wyrok TK z dnia 6.03.2002 r., sygn. akt: P 7/00, LEX nr 54047.

<sup>25</sup> Przykładowo: wyrok NSA z dnia 09.09.2004 r., sygn. akt: FSK 425/04, LEX nr 552029, wyrok NSA z dnia 20.04.2006 r., sygn. akt: I FSK 878/05, LEX nr 2211315, wyrok NSA z dnia 09.05.2006 r., sygn. akt: I FSK 883/05, LEX nr 2211195.



zwrotowi nadpłaty w podatku akcyzowym także wtedy, gdy ciężar podatku poniósł nabywca opodatkowanego towaru”<sup>[26]</sup>.

NSA, budując argumentację w powyższej sprawie, skupił się głównie na primacie wykładni językowej. W ramach prawa podatkowego ma ona pierwszeństwo, natomiast literalnie z przepisów normujących nadpłatę przesłanka zubożenia nie może zostać wyprowadzona. Również podjęto kilka dodatkowych argumentów, który miałyby przemawiać za niemożliwością uznania znaczenia normatywnego zubożenia podatnika na gruncie nadpłaty. Wskazywano, że przedmiotem pytania skierowanego do Sądu jest jedynie podatek akcyzowy. Natomiast na gruncie obecnych przepisów nie sposób różnicować wykładni art. 72 O.p. z uwagi na rodzaj podatku. Do tego wniosek interpretacyjny o znaczeniu prawnym przedmiotowej przesłanki jest poprzedzony argumentacją odnoszącą się do ekonomicznego zjawiska, jakim jest przerzucenie ciężaru podatku. Takie zjawisko następuje w relacjach pomiędzy podatnikiem a jego odbiorcą czy też konsumentem. NSA następnie doszedł do następującego przekonania: „relacja między konsumentem a podatnikiem nie może wpływać na wykładnię przepisu regulującego relację między podatnikiem a organem administracji publicznej. Wynika to z faktu, że stosunek podatkowopravny zachodzi wyłącznie między organem administracji publicznej a podatnikiem. Nie ma tu miejsca na rozważanie roli innych podmiotów i skutków tego stosunku dla nich”<sup>[27]</sup>. NSA również wskazywał na to, że z orzecznictwa TSUE wynika, że uzależnienie zwrotu nadpłaty od poniesienia ciężaru ekonomicznego przez podatnika może być wprowadzone do porządku prawnego państw członkowskich, jednak musi ono spełniać wiele warunków, aby nie stanowić naruszenia prawa unijnego. NSA w tym zakresie stwierdził, że „skoro więc nawet przy obowiązywaniu krajowej normy prawnej odwołującej się do bezpodstawnego wzbogacenia podmiotów uprawnionych Trybunał Europejski nie wyklucza możliwości zwrotu podatku, to tym bardziej możliwość taka nie może zostać wykluczona w razie braku takiej krajowej normy”<sup>[28]</sup>.

Zajęte zostało również stanowisko odnoszące się do orzeczenia TK, o sygn. P 7/00, a konkretnie do korzystania przy interpretacji art. 72 O.p. z przepisów dotyczących bezpodstawnego wzbogacenia, co jak zostało

<sup>26</sup> Uchwała składu 7 sędziów NSA z dnia 13.07.2009 r., sygn. akt: I FPS 4/09, LEX nr 504053.

<sup>27</sup> Ibidem.

<sup>28</sup> Ibidem.

powyżej wskazane, jest zdaniem TK możliwe z uwagi na tzw. powszechny charakter prawa cywilnego. W ramach przedmiotowej uchwały natomiast argumentowano, że prawo podatkowe jest oddzielną gałęzią prawa, a przez to nie jest możliwe przenoszenie instytucji ukształtowanych na gruncie innych gałęzi do wykładni przepisów prawnopodatkowych, które są w sposób jasny ukształtowane. Za takim tokiem rozumowania miałyby przemawiać również normy konstytucyjne: „zawarty w Konstytucji rygoryzm, związany ze stanowieniem podatków, przeczy dopuszczalności swobodnego posiłkowania się instytucjami cywilistycznymi przy wykładni jasno zdefiniowanych przez ustawodawcę przesłanek”<sup>[29]</sup>.

Następnie, jeden ze składów orzekających NSA nie podzielił stanowiska zawartego w powyższej uchwale, a przez to postanowieniem z dnia 3 lutego 2011 r., o sygn. I GSK 262/10 przedstawił następujące zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia kolejną uchwałą przez NSA: „Czy 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.) 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?”.

W uchwale o sygn. I GPS 1/11 NSA zajął stanowisko, zgodnie z którym „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”<sup>[30]</sup>.

NSA w ramach tej uchwały na samym początku wskazał, że interpretacja art. 72 O.p. powinna mieć na względzie normy konstytucyjne. Zasadnie wskazano, że instytucja nadpłaty podatkowej ma swoje uwarunkowanie konstytucyjne, a konkretnie w art. 64 Konstytucji<sup>[31]</sup>. W odniesieniu do nadpłaty celem powyższego przepisu miałyby być ochrona podmiotu, który doznał uszczuplenia substancji majątkowej wskutek zapłaty podatku nieznanego oparcia w przepisach prawa lub uiszczonych wskutek obowiązywania wadliwej podstawy prawnej. Z perspektywy tak przyjętej wykładni logiczny zdaje się następnie zaprezentowany przez NSA wniosek o braku uzasadnienia konstytucyjnego dla zwrotu nadpłaty podatnikowi, który nie poniósł ciężaru ekonomicznego podatku. Przedmiotowy zwrot

<sup>29</sup> Ibidem.

<sup>30</sup> Uchwała całej izby NSA z dnia 22.06.2011 r., sygn. akt: I GPS 1/11, LEX nr 824345.

<sup>31</sup> Ireneusz Krawczyk, Adam Krzywoń, „Oprocentowanie nadpłaty podatku jako konsekwencja orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego” *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego*, nr 3 (2018): 58.

doprowadziłyby do bezpodstawnego wzbogacenia podatnika, a przez to *de lege lata* mógłby być uznany za nadużycie prawa.

Podniesiono również, że budżet państwa na podstawie art. 1 Konstytucji podlega szczególnej ochronie. W następstwie natomiast tej ochrony każde przesunięcie majątkowe z budżetu na rzecz podmiotów prywatnych musi znajdować swoje uzasadnienie w ramach norm konstytucyjnych. Uzasadnienia takiego z całą pewnością zaś nie znajdzie zwrot nadpłaty podatnikowi, który nie poniósł zubożenia z tytułu uiszczenia nienależnego podatku. Świadczenia tego rodzaju skutkowałyby bowiem jedynie nieuzasadnionym wzbogaceniem podatników. NSA wyraził nawet pogląd, zgodnie z którym istnienie wyraźnej podstawy prawnej nakazującej organom podatkowym dokonywania takich zwrotów byłby niezgodny z Konstytucją, w szczególności zaś z art. 1 Konstytucji.

NSA odniósł się również do prymatu wykładni językowej w prawie podatkowym. Argumentacja w tym zakresie nie sprowadzała się do próby wykazania, że powyższy prymat nie znajdzie zastosowania do przepisów dotyczących nadpłaty<sup>[32]</sup> lub zajęcia stanowiska co do możliwości korzystania z wszelkich metod wykładni. Sąd postulował skorzystanie z wykładni prokonstytucyjnej, która miałaby być możliwa z uwagi na brak unormowania definicji legalnej pojęcia nadpłaty. Efekt interpretacji oparty na brzmieniu literalnym przepisów powinien być rozważany również pod kątem zgodności z normami konstytucyjnymi. Natomiast pierwszeństwo wykładni językowej w obrębie tej gałęzi prawa zostałoby naruszone, gdyby ustawodawca wprost uregulował zagadnienie zubożenia podatnika w O.p. Przepisy zatem w odniesieniu do tego zagadnienia nie mają jednoznacznego brzmienia, co skutkuje możliwością odkodowania normy prawnej z użyciem pozajęzykowych metod wykładni.

Do powyższej uchwały zgłoszono aż siedem zdań odrębnych. Autorzy prezentowali w nich wiele argumentów krytykujących interpretację zawartą w uchwale. Odwoływano się w niektórych z nich do prymatu wykładni językowej w prawie podatkowym<sup>[33]</sup>. W innych natomiast podnoszono, że uchwała ma charakter prawotwórczy<sup>[34]</sup>. Pojawiały się również wnioski interpretacyjne, które były podejmowane rzadko bądź w ogóle

<sup>32</sup> Tak chociażby Mariusz Popławski, zob. Popławski, „Uprawnienia podatkowe”, 124-125.

<sup>33</sup> Przykładowo: zdanie odrębne s. Rafała Batorowicza, zdanie odrębne s. Hanny Kamińskiej, zdanie odrębne s. Joanny Kabat-Rembelskiej.

<sup>34</sup> Przykładowo: zdanie odrębne s. Krystyny Stec oraz s. Małgorzaty Korycińskiej.

w dyskursie odnoszącym się do problematyki zubożenia w nadpłacie podatku. W jednym ze zdań odrębnych chociażby przeprowadzono analizę, która miała sprowadzać się do obalenia twierdzenia NSA jakoby brak zwrot nadpłaty powstałej u niezubożonego podatnika nie doprowadzał do zmniejszenia jego substancji majątkowej. Przedstawiono w nim tok rozumowania, zgodnie z którym podatek, którego ciężar został przerzucony na kontrahenta czy też odbiorcę podatnika w momencie jego uiszczenia na rzecz podatnika doprowadzał do zwiększenia jego majątku. Argumentem przemawiającym za taką hipotezą miałyby być literalne brzmienie art. 26 o.p., który przewiduje odpowiedzialność podatnika całym jego majątkiem za zobowiązania podatkowe. Autorka powoływała się również na przepisy cywilnoprawne, tj. art. 358 (1) k.c., art. 155 § 2 oraz art. 845 k.c.<sup>[35]</sup>. Kolejny z takich wniosków był również oparty na rozważeniu przepisów cywilnoprawnych. Wskazywano w jego ramach bowiem, że w obrębie prawa cywilnego istnieją roszczenia nie oparte na ochronie własności, co miałyby przemawiać za wnioskiem o większej ochronie podmiotu w ramach stosunku cywilnoprawnego niż podatnika dochodzącego nadpłaty. Jest to z kolei trudne do zaakceptowania z uwagi na ingerencyjny charakter prawa podatkowego<sup>[36]</sup>.

## 4 | Problematyka odnosząca się do związania uchwałą o sygn. I GPS 1/11

Po wydaniu uchwały I GPS 1/11 dość duże rozbieżności w orzecznictwie wystąpiły co do tego, w jakim zakresie jest ona wiążąca. Jak zostało powyżej wskazane, sentencja przedmiotowej uchwały odnosiła się do podatku akcyzowego od energii elektrycznej. Z tego powodu składy orzecznicze wielokrotnie odmawiały jej stosowania do innego rodzaju podatków pośrednich<sup>[37]</sup>.

Ustawodawca instytucje związania uchwałami NSA uregulował w art. 269 p.p.s.a. Stosownie do tego przepisu, jeżeli jakikolwiek skład

<sup>35</sup> Zdanie odrębne s. Marzenny Zielińskiej.

<sup>36</sup> Zdanie odrębne s. Rafała Batorowicza.

<sup>37</sup> Przykładowo: wyrok NSA z dnia 20.01.2021 r., sygn. akt: I GSK 1543/20, LEX nr 3146035; wyrok NSA z dnia 27.09.2018 r., sygn. akt: I FSK 1753/16.

sądu administracyjnego nie podziela stanowiska wyrażonego w uchwale, przedstawia zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia kolejną uchwałą przez NSA. Uchwały mają wiążący skutek zarówno w odniesieniu do wojewódzkich sądów administracyjnych, jak i samego NSA. Skutek ten nie obejmuje jednak wszystkich poglądów wyrażonych przez sąd w uchwale, jest on bowiem ograniczony jedynie do sentencji. Ponadto, jeżeli w sentencji byłaby wyrażona interpretacja wykraczająca poza treść pytania prawnego, które było podstawą wydania uchwały, wówczas ona również nie byłaby wiążąca dla innych sądów administracyjnych<sup>[38]</sup>.

Przenosząc powyższy pogląd doktrynalny oraz judykaturalny na grunt rozpatrywanego zagadnienia, wniosek co do zakresu związania uchwałą I GPS 1/11 zdaje się *prima facie* dość oczywisty. Biorąc pod rozwagę brzmienie sentencji, należałoby stanąć na stanowisku o jego zastosowaniu wyłącznie w odniesieniu do nadpłaty powstałej w ramach podatku akcyzowego od energii elektrycznej.

Odmawiając zastosowania przedmiotowej uchwały do nadpłaty powstałej w ramach innych podatków pośrednich niż podatek akcyzowy od energii elektrycznej, sądy przedstawiały szereg argumentów, które miały przemawiać za tym, że nie znajdzie ona zastosowania w rozpatrywanych przez nich sprawach.

Często akcentowano, że rozpatrywane sprawy dotyczą podatków, które mają inne cechy od podatku akcyzowego od energii elektrycznej. Przykładowo w wyroku z dnia 2 września 2015 r. (sygn. I FSK 596/14) NSA, odmawiając jej zastosowania, argumentował, że podatek od towarów i usług, w ramach którego powstała nadpłata w sprawie, ma innych charakter od podatku akcyzowego<sup>[39]</sup>. NSA w wyroku z dnia 20 stycznia 2021 r. (sygn. I GSK 1543/20) akcentował natomiast, że uchwała I GPS 1/11 powinna być stosowana do spraw analogicznych. Sprawą taką zdaniem sądu nie była nadpłata powstała w ramach podatku akcyzowego od piw smakowych. Argumentacja sprowadzała się do twierdzenia, że pomiędzy podatkiem akcyzowym od energii elektrycznej a podatkiem akcyzowym od piw smakowych występują różnice mające wpływ na to, że podatki te nie cechują

<sup>38</sup> Wyrok NSA z dnia 29.01.2016 r., sygn. akt: II FSK 3361/13, Legalis nr 1408456; Andrzej Kabat, „Komentarz do art. 269 p.p.s.a.”, [w:] *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz* (Warszawa: Wolters Kluwer, 2021, LEX), pkt 4.

<sup>39</sup> Wyrok NSA z 25.09.2015 r., I FSK 596/14, LEX nr 1985436.

się taką samą możliwością przerzucenia ich ciężaru przez podatników na podmioty trzecie<sup>[40]</sup>.

Zdaniem autorki przywołane powyżej stanowisko z perspektywy uregulowań p.p.s.a. prowadzi do sytuacji prawnej, w której sąd administracyjny jest w stanie stwierdzić, czy jest związany przedmiotową uchwałą jedynie opierając się na opinii biegłego lub przeprowadzonej przed organem podatkowym analizie ekonomicznej. Opiera się ono bowiem na toku rozumowania, który zakłada, że powyższa uchwała jest, co oczywiste, wiążąca w zakresie nadpłaty powstałej w ramach podatku akcyzowego od energii elektrycznej oraz innych podatków pośrednich, które miałyby być w identyczny sposób przerzucalne jak wyżej wspomniany podatek. Sama kwestia przerzucalności jest z całą pewnością kategorią ekonomiczną. Przedstawiciele nauki wskazują chociażby, że organ podatkowy w celu udowodnienia przerzucenia ciężaru ekonomicznego podatku powinien skorzystać z opinii biegłego<sup>[41]</sup>. Sąd administracyjny, co oczywiste, nie może samodzielnie w postępowaniu przed nim powołać biegłego<sup>[42]</sup>. Oznacza to, że miałyby możliwość stwierdzenia, czy jest związany w sprawie uchwałą tylko wówczas, gdy w postępowaniu przed organem był powołany biegły. Wówczas sędzia powinien ocenić spójność oraz logiczność opinii, co samo może być problematyczne z uwagi na to, że sędziowie nie muszą posiadać wiedzy z zakresu ekonomii<sup>[43]</sup>.

Brak opinii biegłego w sprawie dotyczącej nadpłaty, w której organ odmówił jej zwrotu z uwagi na zarzut bezpodstawnego wzbogacenia mógłby potencjalnie być przyczyną uchylenia decyzji. Przyczyna ta nie dotyczy jednak związania uchwałą, bowiem *de lege lata* jedynie sądy administracyjne są związane uchwałami NSA, natomiast organy formalnie nie

---

<sup>40</sup> „Za przyjęciem stanowiska o braku analogiczności spraw, w której orzekł Sąd I instancji oraz w której wydano uchwałę z dnia 22 czerwca 2011 r., sygn. akt I G/PS 1/11 świadczą odmienności konstrukcyjne podatku akcyzowego od energii elektrycznej oraz podatku akcyzowego od piw smakowych, w tym w szczególności zróżnicowane i jednocześnie odległe w czasie momenty powstania obowiązku podatkowego, co w pewnym zakresie może przekładać się na sposób i możliwość »przerzucania« podatku akcyzowego na nabywców” – zob. wyrok NSA z 20.01.2021 r., I GSK 1543/20, LEX nr 3146035.

<sup>41</sup> Brzeziński, Lasiński-Sulecki, Morawski, „Zubożenie podatnika akcyzy jako przesłanka zwrotu nadpłaty”, 23-24.

<sup>42</sup> Wyrok NSA w Warszawie z 25.09.2000 r., FSA 1/00, LEX nr 45019.

<sup>43</sup> Brzeziński, Lasiński-Sulecki, Morawski, „Zubożenie podatnika akcyzy jako przesłanka zwrotu nadpłaty”, 24.

muszą jej stosować<sup>[44]</sup>. Podstawa do uchylenia może wynikać z interpretacji art. 122 oraz art. 187 O.p. wspartą orzecznictwem TSUE. Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym co do zasady nie spoczywa wyłącznie na organie podatkowym. W ramach dorobku judykaturalnego prezentuje się pogląd, zgodnie z którym ciężar ten nie spoczywa na organie podatkowym w sposób nieograniczony. Podatnik powinien współpracować z organem w celu zebrania materiału dowodowego potrzebnego do rozpoznania sprawy<sup>[45]</sup>. Niemniej, z orzecznictwa TSUE wynika wiele warunków, które muszą być spełnione, aby uzależnienie zwrotu nadpłaty powstałej wskutek niezgodności z prawem unijnym z uwagi na bezpodstawne wzbogacenie podatnika nie naruszało prawa unijnego. Jednym z tych warunków jest konieczność udowodnienia przez organ podatkowy, że ciężar ekonomiczny podatku, z którego wynika nadpłata został faktycznie przerzucony na podmiot trzeci<sup>[46]</sup>. Z zestawienia powyższych regulacji oraz wniosku z orzecznictwa TSUE można wywieść, że ciężar dowodu w zakresie przerzucenia podatku spoczywa jedynie na organie podatkowym<sup>[47]</sup>. Orzecznictwo sądów administracyjnych zdaje się aprobować taki wniosek interpretacyjny<sup>[48]</sup>. Niekiedy prezentuje się również pogląd, zgodnie z którym ciężar dowodu w zakresie przerzucenia podatku ciąży na organie, jednak niekoniecznie w sprawie musi zostać powołany biegły. Jeżeli organ jest w stanie sam przeprowadzić analizę ekonomiczną odpowiadającą na pytanie odnośnie przerzucenia podatku w konkretnej sprawie, nie ma wówczas potrzeby do przeprowadzania dowodu z opinii biegłego<sup>[49]</sup>.

Kolejny argument, przemawiający za odmową jej zastosowania do innych podatków pośrednich niż podatek akcyzowy od energii elektrycznej, odnosił się do prawotwórczego charakteru przedmiotowej uchwały. Uznając przy tym dopuszczalność wydawania takich uchwał w polskim porządku prawnym, akcentowano również, że powinny one stanowić pewien wyjątek od reguły. Od wielu lat natomiast ustawodawca podatkowy nie zmienił brzmienia regulacji O.p. normujących nadpłatę w taki sposób, aby nawiązywały one do uszczerbku majątkowego podatnika. Z tego powodu, mając na względzie bierność ustawodawcy dotyczą tego zagadnienia, należy uznać,

<sup>44</sup> Kabat, „Komentarz do art. 269 p.p.s.a.”, pkt 6.

<sup>45</sup> Wyrok NSA z 14.07.2021 r., II FSK 2111/19, LEX nr 3211709; wyrok NSA z 19.01.2023 r., III FSK 1494/21, LEX nr 3478949.

<sup>46</sup> Wyrok C- 331/85, C- 376/85 oraz C- 378/85, Bianco i Girard, pkt 14-17.

<sup>47</sup> Popławski, „Uprawnienia podatkowe”, 132, 152-155.

<sup>48</sup> Wyrok NSA z 26.09.2018 r., I GSK 595/15, LEX nr 2577885.

<sup>49</sup> Wyrok NSA z 29.07.2022 r., I GSK 2991/18, LEX nr 3403760.

że wartością istotniejszą w ramach tych regulacji jest dobro podatnika od stabilności finansów publicznych, która to wartość była akcentowana w ramach uchwały. Zatem jej zastosowanie również do innych podatków pośrednich przy tak jasnej woli ustawodawcy dotyczącej tej problematyki byłoby wkraczaniem przez sądy administracyjne w sferę zastrzeżoną dla ustawodawcy<sup>[50]</sup>.

Autorka powyższej argumentacji nie podziela. Po pierwsze, wniosek o prawotwórczym charakterze omawianej uchwały skutkuje koniecznością uznania jej za uchwałę *contra legem*. Granicą prawotwórczej działalności sądów administracyjnych jest bowiem ochrona jednostki przed administracją publiczną<sup>[51]</sup>. W przedmiotowej uchwale natomiast podmiotem, którego dobro miałyby być chronione był Skarb Państwa. Po drugie, odwoływanie się do bierności ustawodawcy musi poniekąd prowadzić do wniosku, że po wydaniu uchwały był pewien okres czasu, w którym ustawodawca we wspomnianej bierności jeszcze nie pozostawał, a przez to argument ten wówczas przestawał mieć jakiegokolwiek znaczenie, co mogłoby z kolei oznaczać, że uchwała była wówczas wiążąca. Jeżeli bowiem bierność ustawodawcy wyznacza granice zakresu związania, to zasadne jest pytanie odnoszące się do momentu wystąpienia takiej bierności. Oznacza to, że sądy musiałyby rozważyć, kiedy dokładnie ustawodawca powinien dane zagadnienie uregulować. Trudne, a być może nawet niemożliwe jest wypracowanie jasnych kryteriów wyznaczania takiego momentu. Również co najmniej wątpliwe jest stwierdzenie, że zakres związania uchwałą może zmieniać się razem z upływem czasu.

Sądy administracyjne przedstawiają również pogląd odmienny opowiadający się za związaniu przedmiotową uchwałą nie tylko w zakresie podatku akcyzowego od energii elektrycznej. Za objęciem uchwałą nadpłat powstałych w ramach podatku akcyzowego, a nie tylko podatku akcyzowego od energii elektrycznej, miałyby przemawiać to, iż różnicowanie nadpłat w zależności od wyrobu akcyzowego nie znajduje żadnego uzasadnienia<sup>[52]</sup>.

<sup>50</sup> Wyrok NSA z 2.06.2021 r., I GSK 1774/20, LEX nr 3199506.

<sup>51</sup> Jerzy Małecki, „Orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego w procesach tworzenia i stosowania przepisów prawa finansowego”, [w:] *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, red. Henryk Dzwonkowski (Lublin: UMCS, 2005), 250.

<sup>52</sup> Wyrok NSA z 14.09.2018 r., I GSK 190/15, LEX nr 2578066.



W zakresie nadpłat powstałych w ramach podatku od towarów i usług bardzo często odmawia się stosowania tej uchwały<sup>[53]</sup>. Niemniej sporadycznie zdarzają się orzeczenia przyjmujące, że uchwała wiąże również w zakresie nadpłaty w tym podatku. Akcentuje się w ich ramach, że podatek od towarów i usług, tak samo jak podatek akcyzowy, jest podatkiem pośrednim, zatem w założeniu jego ciężar nie jest ponoszony przez podatnika<sup>[54]</sup>.

Zdaniem Autorki – biorąc pod rozwagę w sposób bardziej ogólny rozważaną problematykę, tj. przerzucalność podatków i możliwość odmowy zwrotu nadpłaty – w przypadku jej wystąpienia należy opowiedzieć się za związaniem uchwałą *de lege lata* w zakresie podatków, których ciężar został faktycznie przerzucony. Zagadnieniem spornym, będącym rozstrzygnięciem przedmiotowej uchwały, była odmowa zwrotu nadpłaty w przypadku przerzucenia ciężaru podatku przez podatnika. Problem ten jest zatem bardziej ogólny i nie dotyczy jedynie podatku akcyzowego od energii elektrycznej. Zakres związania powinien być wyznaczany przez przerzucenie ciężaru podatku przez podatnika w konkretnej sprawie, które *nota bene* powinno być udowodnione przez organ podatkowy w ramach postępowania podatkowego. Zważając na to, że zagadnienie to odnosi się do dorobku nauk ekonomicznych, błędem byłoby przyjęcie uproszczonego założenia, że podatki pośrednie są zawsze przerzucalne, a przez to uchwała jest wiążąca w zakresie nadpłaty powstałej w podatkach pośrednich.

Z powyższych rozważań wynika jeszcze jedno ciekawe spostrzeżenie odnoszące się do przedmiotowej uchwały. Celem wprowadzenia instytucji wiążących uchwał było zapewnienie jednolitości orzecznictwa<sup>[55]</sup>. Natomiast wydanie uchwały I GPS 1/11 miało skutek odwrotny. Uchwała ta doprowadziła do jeszcze większych rozbieżności, z uwagi na spory odnoszące się co do zakresu związania nią. Uchwała ta w żadnym stopniu nie wpływa na zakończenie sporów orzeczniczych odnoszących się co do prawnej relewantności przesłanki zubożenia w nadpłacie podatku.

<sup>53</sup> Wyrok NSA z dnia 25.09.2015 r., sygn. akt: I FSK 596/14, LEX nr 1985436; wyrok NSA z dnia 18.12.2015 r., sygn. akt: I FSK 1168/15, LEX nr 1999834; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 04.03.2020 r., sygn. akt: I SA/Bd 28/20, LEX nr 2945525.

<sup>54</sup> Wyrok NSA z dnia 17.04.2019 r., sygn. akt: I FSK 589/17, Legalis nr 1942189.

<sup>55</sup> Wyrok NSA z dnia 18.01.2008 r., sygn. akt: I OSK 1946/06, Legalis nr 113528.

## 5 | Wnioski

Uchwała I GPS 1/11, zamiast zapewnić jednolitość orzecznictwa w odniesieniu do prawnej relewantności przesłanki zubożenia w nadpłacie podatku, doprowadziła do sporów co do zakresu związania nią. Zdaniem autorki zakres związania nią *de lege lata* powinien być wyznaczany poprzez analogiczność nadpłaty powstałej w konkretnej sprawie zawisłej przed sądem do nadpłaty powstałej w podatku akcyzowym od energii elektrycznej. Przy czym wspomniana analogiczność powinna być rozumiana jako przerzucenie ciężaru ekonomicznego podatku przez podatnika na podmiot trzeci. Wynika to z tego, że zagadnieniem powodującym rozbieżności w orzecznictwie, które doprowadziło do podjęcia uchwały, była przesłanka zubożenia w nadpłacie, która to z kolei jest bezpośrednio powiązana z dorobkiem nauk ekonomicznych, w ramach których można odpowiedzieć na pytanie, czy podatnik faktycznie nie poniósł ciężaru ekonomicznego podatku. Sąd administracyjny, rozważając konieczność zastosowania jej w konkretnej sprawie, powinien oprzeć się na ustaleniach organu odnośnie przerzucenia ciężaru ekonomicznego podatku. Ciężar dowodu w tym zakresie spoczywa bowiem na organie. Natomiast brak przeprowadzenia dowodu na tę okoliczność może być przyczyną uchylecia decyzji przez sąd administracyjny. Niemniej, z praktycznego punktu widzenia ocena logiczności i spójności opinii biegłego lub analizy ekonomicznej dokonanej przez organ może być wyjątkowo problematyczna dla sędziów z uwagi na to, że nie muszą oni posiadać odpowiedniej wiedzy do dokonania takiej oceny.

### Bibliografia

- Bartosiewicz Adam, *VAT. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer, 2022, LEX.
- Borkowski Grzegorz, „Jak rozumieć nadpłatę w podatku akcyzowym?” *Glosa*, nr 4 (2011): 117-133.
- Brzeziński Bogumił, Krzysztof Lasiński-Sulecki, Wojciech Morawski, „Zubożenie podatnika akcyzy jako przesłanka zwrotu nadpłaty. Problemy metodologiczne postępowania dowodowego” *Przegląd Podatkowy*, nr 3 (2020): 23-24.
- Gizicki Marek, „Koncepcja bezpodstawnego wzbogacenia w orzecznictwie podatkowym”, [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka*, t. II,

- Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, red. Jan Głuchowski. 91-93. Warszawa: Wolters Kluwers, 2019, s. 91-93.
- Gorąca-Paczuska Jolanta, „Komentarz do art. 72 O.p.”, [w:] *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, red. Henryk Dzwonkowski. Warszawa: C.H. Beck, 2020, Legalis.
- Kabat Andrzej, „Komentarz do art. 269 p.p.s.a.”, [w:] *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwers, 2021. LEX.
- Kalinowski Marek, „Nadpłata w świetle przepisów Ordynacji Podatkowej”, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Docenta Eligiusza Drgasa. Studia z zakresu Ordynacji Podatkowej*. 84. Toruń: TNOiK, 1998.
- Kiełbowski Maciej, „Zwrot nienależnie pobranej akcyzy. Głosa do uchwały NSA z dnia 13 lipca 2009 r., I FPS 4/09” *Przegląd Podatkowy*, nr 5 (2010): 48-51.
- Krawczyk Ireneusz, Adam Krzywoń, „Oprocentowanie nadpłaty podatku jako konsekwencja orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego” *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego*, nr 3 (2018): 56-72.
- Lasiński-Sulecki Krzysztof, Wojciech Morawski, „Nadpłata akcyzy. Uwagi dotyczące wyroku wsa w Bydgoszczy z dnia 10 lutego 2015 r., I SA/Bd 893/14, i zdania odrębnego sędzi Izabeli Najdy-Ossowskiej” *Przegląd Podatkowy*, nr 3 (2016), s. 36-37.
- Małecki Jerzy, „Orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego w procesach tworzenia i stosowania przepisów prawa finansowego”, [w:] *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, red. Henryk Dzwonkowski. Lublin: UMCS, 2005.
- Modzelewski Witold, *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Warszawa: Instytut Studiów Podatkowych, 1998.
- Nussim Jacob, „On a passe defense: unjust enrichment and the recovery of overpaid taxes” *Supreme Court Economic Review*, nr 18 (2010): 238-244. DOI: 10.2139.
- Olesińska Agnieszka, „Stwierdzenie nadpłaty a zwrot nadpłaty podatku akcyzowego (sposrozeżenia na tle pytania prawnego skierowanego do TK)” *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego*, nr 6 (2010).
- Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. I, *Zobowiązania podatkowe*, red. Leonard Eteł. Warszawa: Wolters Kluwer, 2022, LEX.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa: C.H. Beck, 2023.
- Popławski Mariusz, *Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego*. Warszawa: Wolters Kluwer, 2014.



