

Tytuł: RZECZPOSPOLITA
Data: 27-08-2010
Autor: IRENEUSZ KRAWCZYK

Podatki: Co po wyroku Trybunału

IRENEUSZ KRAWCZYK

O skutkach uchylenia niekonstytucyjnych przepisów ordynacji podatkowej pisze radca prawny partner w Kancelarii Ożóg i Wspólnicy

Trybunał Konstytucyjny 21 lipca 2010 r. orzekł (K 21/08), że obowiązujące w latach 1998 - 2001 przepisy pozbawiające podatnika oprocentowania od kwoty wpłaconej na poczet odsetek za zwłokę od nienależnie zapłaconej zaległości podatkowej uiszczonej na podstawie niezgodnej z prawem decyzji podatkowej naruszają konstytucję. Podjęcie rozstrzygnięcia na posiedzeniu niejawnym oraz zgoda wszystkich uczestników co do niekonstytucyjności przepisów wskazuje, że Trybunał nie miał wątpliwości, iż przepisy ordynacji podatkowej naruszały prawo do odszkodowania za niezgodne z prawem działania administracji publicznej oraz w pewnym sensie zachęcały organy podatkowe do bezprawnego działania, premiując dokonywanie wymiaru podatku niezgodnie z prawem.

Organ skarbowy był bowiem zobowiązany do zwrotu kwot pobranych jako odsetki za zwłokę, ale bez stosowanego oprocentowania.

W okresie, w którym obowiązywał stan niezgodny z konstytucją, odsetki za zwłokę pobierane łącznie z rzekomymi zaległościami podatkowymi wynosiły kilkukrotność kwoty zaległości (średnia roczna stawka odsetek za zwłokę w latach 1997-2000 wynosiła 40 proc. rocznie). Trudno było uznać za prawidłowe, że fiskus ma obowiązek zwrócić podatek z oprocentowaniem, a odsetek za zwłokę (które były często wyższe niż sam podatek) już nie.

Ordynacja podatkowa została uzupełniona o stosowne postanowienia i od 5 czerwca 2001 r. na równi z nadpłatą traktowane są wpłaty zaliczone na poczet odsetek za zwłokę. Należy zatem wskazać, w jaki sposób podatnik może otrzymać należne oprocentowanie od niesłusznie zapłaconych (wyegzekwowanych) odsetek za zwłokę.

Podatnik, który w latach 1998 - 2001 nie otrzymał stosowanego oprocentowania, może po wyroku Trybunału wystąpić o odsetki. Sposób odzyskiwania oprocentowania nadpłaty będzie uzależniony od tego, czy została wydana decyzja odmawiająca zwrotu oprocentowania od zwróconych odsetek za zwłokę (tak jak w sprawie będącej przedmiotem skargi do Trybunału), czy też taka decyzja nie została wydana.

Jeśli była decyzja

W wypadku wydania decyzji, powołującej się w podstawie prawnej na niekonstytucyjne przepisy, odmawiającej oprocentowania odsetek za zwłokę ordynacja podatkowa przewiduje możliwość wznowienia postępowania. Wyrok Trybunału miał charakter wyroku zakresowego, ale nie budzi wątpliwości, że stwierdzono, iż przepisy art. 72 § 1 pkt 1 i art. 77 § 1 i § 2 pkt 1 ordynacji są niezgodne z art. 77 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 konstytucji. Wobec tego podatnik ma 30 dni na złożenie wniosku o wznowienie postępowania. Termin liczy się od wejścia w życie orzeczenia Trybunału, czyli od dnia ogłoszenia sentencji orzeczenia w Dzienniku Ustaw. Tym dniem jest 9 sierpnia (Dz 11 nr 142, poz. 961).

Uwzględniając wyrok Trybunału, organ skarbowy uchyli decyzję o odmowie oprocentowania odsetek za zwłokę i dokona zwrotu nadpłaty (za którą po wyroku Trybunału będzie musiał uznać także kwotę zapłaconych odsetek za zwłokę) wraz ze stosownym oprocentowaniem. Oprocentowanie takiej nadpłaty będzie przysługiwało od dnia zapłaty odsetek za zwłokę do dnia faktycznego zwrotu nadpłaty. Jednocześnie, w związku z art. 78a ordynacji, organ podatkowy będzie zobowiązany dokonać

ponownego rozliczenia zwróconej poprzednio nadpłaty, zaliczając ją proporcjonalnie na poczet kwoty nadpłaty i kwoty oprocentowania. Zwracane obecnie odsetki będą naliczane od kwoty, która pozostanie po ponownym rozliczeniu

Jeśli rozstrzygnięcia nie było

Pewne problemy może sprawiać uzyskanie oprocentowania w wypadku, w którym zwrot podatku i odsetek za zwłokę nastąpił w ramach czynności materialno-technicznych bez wydawania jakiegokolwiek rozstrzygnięcia w tej sprawie. W takiej sytuacji odpada możliwość wznowienia postępowania, ponieważ nie wydano żadnego aktu administracyjnego. Ordynacja podatkowa przewiduje możliwość uwzględnienia orzeczenia Trybunału, jeśli podatnik dokonał rozliczenia podatkowego na podstawie niekonstytucyjnych przepisów. Art. 74 dotyczy powstania nadpłaty w wyniku orzeczenia Trybunału i odwołuje się do zobowiązania podatkowego powstającego z mocy samego prawa (art. 21 § 1 pkt 1 ordynacji).

Problem, który występuje w wypadku nadpłaty związanej z brakiem oprocentowania odsetek za zwłokę, polega na tym, że taka nadpłata nie jest bezpośrednio związana ze sposobem powstania zobowiązania podatkowego, choć przedmiotem orzeczenia Trybunału był podatek, który powstał z mocy samego prawa (podatek dochodowy od osób fizycznych).

Z orzeczenia Trybunału wynika w sposób bezpośredni, że odsetki za zwłokę pobrane razem z nienależnym podatkiem powinny być oprocentowane w taki sam sposób jak nadpłata podatku.

Minister finansów, który przedstawił stanowisko w sprawie skargi Trybunałowi, bardzo mocno wskazywał na konieczność dokonywania wykładni na zgodność z konstytucją. Organy podatkowe powinny zatem dokonać takiej wykładni art 74 ordynacji, aby zasada równości nie została naruszona i bez względu na sposób powstania zobowiązania podatkowego podatnik otrzymał należne oprocentowanie. W przeciwnym razie art. 74 ordynacji także naruszałby konstytucję w zakresie, w jakim pozbawiałby podatnika uzyskania oprocentowania nadpłaty powstałej w związku z zapłatą zobowiązania wymierzonego decyzją ustalającą (art 21 § 1 pkt 2 ordynacji).

Ordynacja uzależnia kwotę oprocentowania nadpłaty od momentu złożenia wniosku o zwrot nadpłaty. W przypadku złożenia wniosku w terminie do 30. dnia od ogłoszenia sentencji orzeczenia w Dzienniku Ustaw oprocentowanie naliczane jest za cały okres w zwłoce ze zwrotem oprocentowania, tj. od dnia zapłaty do dnia zwrotu. Jeżeli podatnik złoży wniosek później, otrzyma oprocentowanie tylko do 30. dnia po dniu ogłoszenia orzeczenia Trybunału.

Powództwo o odszkodowanie

Jeśli podatnik nie otrzyma zwrotu oprocentowania nadpłaty w trybie art. 74 ordynacji w związku ograniczeniami wynikającymi z tego przepisu (dotyczy tylko zobowiązań powstałych z mocy samego prawa), może złożyć powództwo do sądu powszechnego o odszkodowanie. Podstawą prawną takiego działania będą art 417 § 1 kodeksu cywilnego i art 77 ust. 1 konstytucji. Podmiot ma bowiem prawo do naprawienia szkody, która została wyrządzona przez niezgodne z prawem działanie władzy publicznej. Podatnik powinien wykazać bezprawność działania administracji, która w tym wypadku polegała na działaniu na podstawie niekonstytucyjnych przepisów. W takiej sytuacji wysokość szkody stanowi korzyść, której podatnik nie osiągnął w związku z brakiem zwrotu odsetek łącznie z należnym oprocentowaniem. Wysokość szkody może być określona przy zastosowaniu odsetek bankowych, jakie by osiągnął, przetrzymując kwoty na lokacie bankowej. Można również dowodzić, że wysokość szkody może stanowić także oprocentowanie w wysokości odsetek za zwłokę, jakie przysługuje od nadpłaty. Gdyby bowiem przepisy były zgodne z konstytucją, to właśnie takie odsetki podatnik by otrzymał. Między regulacjami naruszającymi konstytucję a szkodą istnieje normalny związek przyczynowo-skutkowy.

Zatem orzeczenie Trybunału otwiera możliwość wyrównania szkody, jaką poniosły podmioty, które otrzymały zwrot odsetek za zwłokę bez stosowanego oprocentowania. Zastosowanie odpowiednich przepisów ordynacji podatkowej uzależnione jest od istnienia decyzji odmawiającej

oprocentowania nadpłaty lub braku takiej decyzji W szczególnych przypadkach możliwe jest także dochodzenie odszkodowania przed sądem powszechnym.

Od redakcji: w opisanej sprawie autor występował przed Trybunałem Konstytucyjnym jako pełnomocnik