

Warszawa, 22 maja 2001 r.

Opinia prawna
w sprawie skargi konstytucyjnej Przedsiębiorstwa Handlowego
„Węglobud” S.A. w Szczecinie, skierowanej do Trybunału Konstytucyjnego
(sygn. akt SK.13/01)

Stosownie do zlecenia z dnia 5 kwietnia 2001 r. uprzejmie przedstawiam następującą opinię w sprawie skargi konstytucyjnej Przedsiębiorstwa Handlowego „Węglobud” S.A. w Szczecinie, zawierającej wniosek o stwierdzenie niezgodności z Konstytucją art. 175 § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 1980 r. nr 9, poz. 26 z późn. zm.). Skarga pozostaje w związku z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 czerwca 2000 r. oddalającym skargę PH „Węglobud” S.A. na decyzję Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 5 maja 1999 r. w sprawie odmowy zwrotu opłaty skarbowej.

1. Podmiot skarżący podnosi zarzut, że przepis art. 175 § 1 Kpa w zakresie, w jakim stanowi on nadal podstawę orzekania w postępowaniu podatkowym i sądowno-administracyjnym, narusza postanowienia art. 2 i art. 32 Konstytucji.

Zdaniem P.H. „Węglobud” S.A., zaskarżony przepis nie respektuje konstytucyjnej zasady równości wyrażonej w art. 32 ustawy zasadniczej, ponieważ dyskryminuje podatników płacących podatki za pośrednictwem płatników. Dyskryminacja przejawia się w ustanowieniu krótkiego, bo tylko miesięcznego terminu przedawnienia roszczenia o zwrot nadpłaty podatku.

Przedsiębiorstwo Handlowe „Węglobud” S.A. wyraża pogląd, że z art. 2 Konstytucji wynika prawo do ochrony przed nadmiernym fiskalizmem państwa. Zdaniem Skarżącego, art. 175 § 1 Kpa naruszał to prawo, gdyż nie uwzględniał w żadnym stopniu interesu podatnika ani zasady sprawiedliwości.

2. Przepisy szczególne Kodeksu postępowania administracyjnego, dotyczące postępowania w sprawach zobowiązań podatkowych (art. 164-179) zostały uchylone z mocy art. 307 pkt 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. nr 137, poz. 926 z późn. zm.), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 1998 r. Zaskarżony art. 175 § 1 Kpa, obowiązujący do dnia 31 grudnia 1997 r., ma jednak nadal zastosowanie do zwrotu nadpłat podatku, powstałych przed dniem wejścia w życie wymienionej wyżej ustawy. Zgodnie z art. 330 ustawy – Ordynacja podatkowa, zwrot tych nadpłat jest dokonywany na podstawie ustawy o zobowiązaniach podatkowych, obowiązującej do końca 1997 r. Skreślone zaś przepisy art. 164-179 Kpa stanowiły uzupełnienie norm postępowania w sprawach zobowiązań podatkowych.

W tym stanie prawnym należy przyjąć, że art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. nr 102, poz. 643 z późn. zm.), nakazujący umorzenie postępowania na posiedzeniu niejawnym, w opiniowanym przypadku nie stosuje się. Wprawdzie zaskarżony przepis utracił moc obowiązującą przed wniesieniem skargi, jednakże rozpatrzenie przez Trybunał skargi jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw (art. 39 ust. 3 cyt. ustawy). Należy bowiem mieć na uwadze postanowienie art. 190 ust. 4 Konstytucji, zgodnie z którym orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego o niezgodności z Konstytucją przepisu ustawy, na podstawie którego zostało wydane prawomocne orzeczenie sądowe lub ostateczna decyzja administracyjna, stanowi podstawę do wznowienia postępowania lub uchylenia decyzji na zasadach i w trybie określonych w przepisach właściwych dla danego postępowania.

3. Ocena merytorycznej zasadności skargi prowadzi do wniosku, że zarzut niezgodności uchylonego art. 175 § 1 Kodeksu postępowania administracyjnego z zasadą równości wobec prawa, wyrażoną w art. 32 Konstytucji, jest nietrafny. Pogląd swój uzasadniam w następujący sposób.

Wbrew twierdzeniu Skarżącego wypada zauważyć, że pośrednictwo płatnika, polegające na obliczeniu i pobraniu podatku, czyli na wykonaniu „z urzędu” zobowiązania podatkowego ciążącego na podatniku, **jest cechą istotną** (relewantną), odróżniającą go od kategorii podatników wykonujących to zobowiązanie bez wspomnianego pośrednictwa. Sytuacja prawna i faktyczna podatnika, który samodzielnie dokonuje obliczenia i wpłaty podatku charakteryzuje

się tym, że w razie powstania ewentualnej nadpłaty może on dokonać korekty swojej deklaracji (zeznania) podatkowej **bezwłocznie**, przy zachowaniu, oczywiście, ustawowych terminów złożenia korekty. W omawianym przypadku to podatnik jest „autorem” czynności mających na celu realizację obowiązku podatkowego wynikającego wprost z mocy ustawy. W odmiennej zaś sytuacji znajduje się podatnik, którego „wyręcza” płatnik, występujący w roli pośrednika obliczającego i pobierającego podatek. Otóż podatnik ten nie ma bezpośredniego wpływu na prawidłowość wykonywanych przez płatnika czynności, podczas gdy jednym ze skutków tych czynności może być nadpłata podatku. Okoliczność ta została uwzględniona przez ustawodawcę właśnie w art. 175 § 1 Kpa. Przepis ten uprawniał podatnika, o którym mowa, do zakwestionowania – w terminie jednego miesiąca od dnia pobrania podatku przez płatnika – obliczenia podatku bądź istnienia obowiązku podatkowego. W tym celu ów podatnik mógł wystąpić do organu podatkowego z żądaniem sprostowania obliczenia podatku bądź uznania nieistnienia obowiązku podatkowego oraz o zwrot niesłusznie pobranej kwoty.

Zaskarżony art. 175 § 1 Kpa określał więc tryb postępowania mającego na względzie **obronę interesu podatnika** wyręczanego przy obliczaniu i poborze podatku przez płatnika. Przepis ten nie dotyczył przypadków, w których ustalenie obowiązku podatkowego następowało w drodze decyzji właściwego organu.

Wyodrębnienie ustawowe grupy podatników, których zobowiązania podatkowe są wykonywane za pośrednictwem płatników, znajduje aprobatę w ogólniejszych tezach orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Tak np. w orzeczeniu z dnia 24 października 1989 r. K.6/89, TK wyraził pogląd, że „Aby prawo było sprawiedliwe, nie może obyć się bez określonych klasyfikacji prawnych wprowadzających określone rozróżnienia za pośrednictwem norm adresowanych do pewnych tylko grup i klas obywateli (...). Rozumowanie na temat równości w prawie sprowadza się zatem do oceny przyjęcia danego kryterium klasyfikacji za uzasadnione i sprawiedliwe” (K. Działocha, St. Paweła: OTK 1986-1993, s. 430). Uważam, że w opiniowanym przypadku kryterium pośrednictwa płatnika należałoby tak właśnie ocenić.

W innym orzeczeniu TK stwierdza, że „Zasada równości nie zakazuje (...) różnicowania sytuacji prawnej adresatów danej regulacji prawnej, ale różnicowanie to musi znajdować oparcie w odrębnościach charakterystyki (prawnej lub faktycznej) poszczególnych kategorii adresatów” (orzecz. z dnia 16 grudnia 1996 r. U.1/96 –

OTK ZU nr 6 z 1996 r., s. 489). Nietrudno zauważyć, że pośrednictwo płatnika „wyręczającego” podatnika w wykonywaniu zobowiązania podatkowego spełnia warunek wymieniony w cytowanym orzeczeniu.

W konkluzji należy stwierdzić, że art. 175 § 1 Kpa nie jest niezgodny z art. 32 Konstytucji. Przepis ten nie miał charakteru normy dyskryminującej podatnika, jak to usiłuje wykazać Przedsiębiorstwo Handlowe „Węgłobud” S.A. Przeciwnie, jego funkcją miała być proceduralna ochrona podmiotów występujących w roli tych podatników, w których „imieniu” podatek był obliczany i pobierany przez płatników.

Powyższe stwierdzenia nie oznaczają, że przepis art. 175 § 1 Kpa stanowi ochronę skuteczną w tym zakresie i że był zgodny z pozostałymi postanowieniami Konstytucji. Budzi on zastrzeżenia z punktu widzenia podstawowej zasady ustrojowej, wyrażonej w art. 2 Konstytucji, o czym niżej.

4. Określone w zaskarżonym przepisie uprawnienie podatnika miało służyć do uzyskania decyzji organu podatkowego stwierdzającej nadpłatę podatku. Decyzja ta stanowiła podstawę zwrotu nadpłaty, rozumianej jako kwota podatku nadpłaconego bądź nienależnego. Brak tego rodzaju decyzji uniemożliwiał dokonanie zwrotu w oparciu o art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. z 1993 r. nr 108, poz. 486 z późn. zm.).

Prawo dochodzenia zwrotu nadpłaty podatku uwarunkowane było zachowaniem terminu wystąpienia do organu podatkowego z odpowiednim wnioskiem. Termin ten miał charakter materialno-prawny. Po upływie jednego miesiąca od daty pobrania podatku przez płatnika, podatnik tracił uprawnienie do żądania wszczęcia stosownego postępowania na podstawie zaskarżonego przepisu. Należy ocenić, że termin ten był zdecydowanie za krótki, aby mógł skutecznie chronić interes podatnika w sytuacji, gdy płatnik – bez jego wiedzy – spowodował nadpłatę podatku. W ciągu jednego miesiąca podatnik nie w każdym bowiem wypadku mógł uzyskać informację, wynikającą z odpowiednich dokumentów, o obliczeniu i pobraniu podatku przez płatnika. Tymczasem niezachowanie – z różnych przyczyn – wymaganego terminu wystąpienia z „reklamacją” powodowało utratę uprawnienia przewidzianego w art. 175 § 1 Kpa.

Wypada również zwrócić uwagę na rażącą dysproporcję między terminem określonym w kwestionowanym przepisie a terminem przedawnienia roszczenia o

zwrot nadpłaty podatku, przewidzianym w art. 29 ust. 4 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Otóż ten drugi przepis stanowił, że nadpłata nie podlega zwrotowi po upływie 3 lat licząc od końca roku, w którym powstała, lub gdy nie można ustalić osoby uprawnionej do jej odbioru. Prawo egzekwowania zwrotu nadpłaty w okresie trzyletnim było prawem iluzorycznym wobec konieczności uprzedniego uzyskania decyzji organu podatkowego, stwierdzającej powstanie nadpłaty. Jeżeli w ciągu miesiąca podatnik nie wystąpił z wnioskiem o wszczęcie postępowania na podstawie art. 175 § 1 Kpa, wówczas przepis art. 29 ust. 4 ustawy o zobowiązaniach podatkowych tracił dla niego jakiegokolwiek znaczenie.

Dostrzegając wadliwość rozwiązania przewidzianego w art. 175 § 1 Kpa, ustawodawca, w ustawie - Ordynacja podatkowa, postanowił zlikwidować dotychczas występujący dysonans między terminem żądania stwierdzenia nadpłaty podatku a terminem wygaśnięcia prawa do zwrotu tej nadpłaty. Artykuł 79 § 1 wspomnianej ustawy stanowi, że jeżeli podatnik kwestionuje zasadność pobrania przez płatnika podatku albo wysokość pobranego podatku, może złożyć żądanie stwierdzenia nadpłaty podatku. Prawo do takiego żądania wygasa po upływie 5 lat od dnia pobrania przez płatnika podatku nienależnie lub w wysokości większej od należnej (art. 80 § 1 pkt 1 lit. a ustawy – Ordynacja podatkowa). Termin pięcioletni jest więc zsynchronizowany z terminem wygaśnięcia prawa do zwrotu nadpłaty, który również wynosi 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął ustawowy termin zwrotu nadpłaty (art. 78 § 1). Ten ostatni zaś termin wynosi 30 dni od dnia wydania decyzji o stwierdzeniu nadpłaty (art. 76 § 1 pkt 1 lit. e)

5. Powyższe wywody upoważniają do stwierdzenia, że art. 175 § 1 Kpa pozostawał w kolizji z zasadą demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej. **Przepis ten bowiem wydatnie ograniczał prawo podmiotowe podatnika do obrony jego interesów w sytuacji, gdy występowało pośrednictwo płatnika w wykonywaniu zobowiązania podatkowego.** Prawo, o którym mowa, dotychczas szerzej nie eksponowane w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, można, moim zdaniem, wywodzić z art. 2 Konstytucji, stanowiącego źródło praw i wolności obywatelskich także „nie nazwanych” w dalszych rozdziałach ustawy zasadniczej. **Ustanowienie jednomiesięcznego terminu zgłoszenia żądania, o którym mowa w art. 175 § 1 Kpa, w sytuacji gdy inna ustawa przewidywała wygaśnięcie roszczenia o zwrot**

nadpłaty dopiero po upływie 3 lat od dnia jej powstania, stanowi ograniczenie konstytucyjnego prawa, nie znajdujące uzasadnienia w art. 31 ust. 3 ustawy zasadniczej. W opiniowanym bowiem przypadku nie występowały przesłanki warunkujące dopuszczalność tego ograniczenia. Należałoby zatem uznać, że zaskarżony przepis jest niezgodny z art. 2 Konstytucji.

Sporządził: Witold Pawełko