

## Prawo i praktyka

# Fiskus nie chce płacić za spóźniony zwrot akcyzy

04.06.2012, Jan Czerwiński

**Gdy wyroby akcyzowe z zapłaconą akcyzą zostaną np. przemieszczone do innego państwa lub wywiezione poza UE, firma może ubiegać się o zwrot podatku. Są wątpliwości, czy jeśli nie otrzyma go w terminie, przysługuje jej oprocentowanie**

Niestety, Naczelny Sąd Administracyjny rozstrzygał je dotąd na niekorzyść podatników.

Zabrakło konsekwencji

Zasady zwrotu reguluje art. 82 ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym oraz rozporządzenie ministra finansów z 20 sierpnia 2010 r. w sprawie zwrotu akcyzy od wyrobów akcyzowych. Przepisy te określają, w jakich przypadkach podatnik akcyzy lub inny podmiot uprawnieni są do złożenia wniosku o zwrot podatku.

Do wniosku dołącza się wymagane przepisami prawa dokumenty. Naczelnik urzędu celnego, po rozpatrzeniu wniosku, w terminie 30 dni od dnia jego złożenia wydaje decyzję określającą wysokość uznanej kwoty zwrotu oraz dokonuje zwrotu akcyzy. Gdy są wątpliwości co do zasadności zwrotu, termin ten może być wydłużony do 90 dni.

Ani ustawa, ani rozporządzenie nie określają przy tym żadnych konsekwencji nieterminowego zwrotu akcyzy przez naczelnika urzędu celnego. Podatnicy próbują wywodzić swoje uprawnienia w tym zakresie z innych regulacji prawnych.

Niekorzystne orzecznictwo

Sądy administracyjne zasadniczo odmawiają im prawa do oprocentowania niezwróconych w terminie kwot podatku. Przykładem jest **wyrok NSA z 1 grudnia 2011 r. (I GSK 709/10)**.

Sąd zwrócił uwagę, że przepisy ustawy o podatku akcyzowym nie przyznają, w przeciwieństwie do przepisów o podatku od towarów i usług, prawa do oprocentowania spóźnionego zwrotu. Wskazał też, że ordynacja podatkowa (dalej op) w sposób rozłączny definiuje nadpłatę i zwrot podatku, odrębnie regulując te dwie instytucje prawa podatkowego.

Niezależnie zatem od ich podobieństw, konieczne jest zachowanie zdefiniowanej w op odrębności. Specyfika tych instytucji widoczna jest szczególnie w art. 76b op, w którym ustawodawca wskazał w sposób precyzyjny, które przepisy dotyczące nadpłaty odnoszą się także do zwrotu podatku. Co istotne, wśród nich nie został wymieniony art. 78 op dotyczący oprocentowania nadpłaty. W związku z tym, zdaniem NSA, brak jest podstaw do dowodzenia istnienia tego rodzaju uprawnienia w odniesieniu do nieterminowego zwrotu podatku.

NSA stwierdził także, że skoro przepisy op w tym zakresie są jasne, nie można rozszerzać uprawnień podatników w oparciu o wykładnię prokonstytucyjną. Tym bardziej że taka wykładnia prowadziłaby w rzeczywistości, wobec jednoznaczności regulacji ustawowej określającej brak oprocentowania w odniesieniu do zwrotu podatku, do wykładni contra legem.

Podsumowując stanowisko NSA, można powtórzyć za sądem, że oprocentowanie nadpłaty nie jest ogólnym uprawnieniem podatnika do rekompensaty za niezgodne z prawem przetrzymywanie jego pieniędzy, lecz przewidzianą z mocy samego prawa i w przypadkach wskazanych w przepisie specyficzną formą wynagrodzenia podatnika.

Analogiczny pogląd został wyrażony także w innych **orzeczeniach NSA (zob. wyroki z 3 sierpnia 2010 r., I GSK 967/ 09 i z 1 grudnia 2011 r., I GSK 652/10)**.

Są odmienne wyroki

Niektóre sądy przychylają się jednak do argumentacji podatników.

Warto tu zwrócić uwagę na **wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 29 października 2010 r. (III SA/Wa 2041/10)**, w którym sąd wprost wskazał, że nie podziela stanowiska zaprezentowanego wcześniej przez NSA w powołanym orzeczeniu z 3 sierpnia 2010 r. Wyrok ten jest jednak jeszcze nieprawomocny.

Analizując argumentację NSA zawartą w orzeczeniu z 1 grudnia 2011 r., nie sposób oprzeć się wrażeniu, że sąd de facto pominął rozważania natury konstytucyjnej i odmówił podatnikowi prawa do odsetek od nieterminowego zwrotu akcyzy, wyłącznie z uwagi na literalne brzmienie przepisów ordynacji podatkowej.

Tymczasem należy przyjąć, że system prawa jest tworzony z zamysłem istnienia w nim wewnętrznej spójności, co powinno oznaczać, że przepisy aktów niższego rzędu w hierarchii źródeł prawa są zgodne z przepisami i zasadami wywodzonymi z aktów wyższego rzędu, w szczególności konstytucji >patrz ramka. Mając na uwadze to założenie, należy dojść do wniosku, że stanowisko NSA nie jest prawidłowe.

Równość podatników...

Sytuacja podatnika akcyzy, który nie uzyskał w przewidzianym w prawie terminie należnego mu zwrotu podatku, jest identyczna z sytuacją, w jakiej znajduje się podatnik VAT, który także nie otrzymał należnych mu środków od organu podatkowego we właściwym terminie.

W obydwu bowiem przypadkach Skarb Państwa czerpie korzyści z nienależnego i niezgodnego z prawem przetrzymywania środków pieniężnych należących do podatnika, któremu ten sam ustawodawca przyznał prawo ich posiadania. Różnica sprowadza się zatem wyłącznie do podatku, o zwrot którego został złożony wniosek.

Trudno uznać, aby ta cecha (rodzaj podatku), uzasadniała diametralnie różne traktowanie podatników. Warto przy tym wskazać, że na analogię sytuacji podatników VAT oraz podatników akcyzy zwrócił uwagę także **NSA w wyroku z 26 stycznia 2012 r. (I GSK 744/10)**.

Co istotne, zasada równości jest silnie akcentowana w orzecznictwie NSA, który odwoływał się do niej m.in. w uchwale z 29 czerwca 2009 r. (I FPS 9/08) dotyczącej przedawnienia nienależnego zwrotu podatku czy też w niedawnym wyroku z 22 marca 2012 r. (II FSK 1840/10), dotyczącym zasad opodatkowania przychodów żołnierzy.

...oraz Skarbu Państwa i podatnika

W orzecznictwie sądów administracyjnych podkreślane jest także znaczenie równości pozycji Skarbu Państwa i podatnika, wywodzonej z zasady demokratycznego państwa prawnego.

W odniesieniu do problemu braku oprocentowania nieterminowego zwrotu akcyzy brak równości interesów Skarbu Państwa i podatników przejawia się tym, że fiskus, w przypadku niedokonania zwrotu w terminie, de facto korzysta w sposób nieuprawniony ze środków należących do podatnika. W odwrotnej sytuacji, tj. zawyżonego zwrotu podatku, podatnik obowiązany jest do zwrotu nienależnej kwoty wraz z odsetkami od zaległości podatkowych (art. 52 ust. 1 pkt 2 op).

NSA w orzecznictwie dotyczącym nieterminowego zwrotu VAT dla podmiotów zagranicznych podkreślał, że sytuacja, gdy fiskus dysponuje w sposób bezpodstawny środkami podatnika, skutkowałaby fikcyjnością ochronnej funkcji terminu do dokonania zwrotu, a ponadto premiowałaby, kosztem podatnika, organy podatkowe za ich zaniechania (**zob. wyrok z 10 września 2010 r., I FSK 1286/09**).

Ordynacja nie jest aktem zupełnym

Analizując orzecznictwo NSA, należy dojść do wniosku, że w ocenie sądu pewne uprawnienia podatników wynikają raczej z systemu niż z litery prawa. Podkreślane jest przy tym, że regulacje zawarte w ordynacji podatkowej nie są zupełne, tj. że istnieją sytuacje w niej niezdefiniowane i w konsekwencji wymagające rozstrzygnięcia w oparciu o wykładnię prawa.

Warto tu przywołać **orzeczenie NSA z 19 października 2011 r. (I FSK 1108/10)**. Sąd wskazał, że gdy podatnik w efekcie składanych korekt deklaracji wykazuje zwrot podatku za okres wcześniejszy, a jednocześnie za następny okres rozliczeniowy wykazuje zaległość podatkową i od niej naliczane są odsetki za zwłokę, pomimo że faktycznie Skarb Państwa dysponował kwotą zwrotu, należy uznać, że sankcja w postaci odsetek od zaległości podatkowych nie chroni żadnego uzasadnionego interesu państwa, a jedynie gwarantuje nieuzasadniony wpływ do budżetu.

Warto też zwrócić uwagę na **wyrok NSA z 20 grudnia 2011 r. (I FSK 481/11)**, w którym sąd odniósł się do prawa do oprocentowania zwiększenia zwrotu podatku od towarów i usług dokonanego po wydaniu wyroku przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości.

Sąd wskazał, że nie do przyjęcia jest pogląd, iż prawodawca podatkowy w ogóle nie przewidział normy nakazującej oprocentowanie zwrotu różnicy podatku dokonanego na skutek wyroku Trybunału Sprawiedliwości. W ocenie NSA uznać należy, że norma ta jest niejako założona przez polski system prawny i wobec tego należy ją wywieść w drodze analogii z ustawy, tj. extra legem.

Brak zupełności ordynacji podatkowej potwierdza zatem możliwość poszukiwania podstawy prawnej pewnych uprawnień podatników w drodze interpretacji jej pozostałych przepisów.

### **Z orzecnictwa Trybunału Konstytucyjnego**

W **wyroku z 14 lipca 2004 r. (SK 8/03) Trybunał Konstytucyjny** wskazał, że zasada równości wobec prawa, wynikająca z art. 32 ust. 1 konstytucji, nakazuje identyczne traktowanie wszystkich adresatów norm prawnych znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji prawnie relewantnej.

Oznacza to nakaz jednakowego traktowania wszystkich podmiotów charakteryzujących się w takim samym stopniu cechą prawnie istotną.

Z kolei w **wyroku z 20 października 1998 r. (K. 7/98) TK** wskazał na kryteria, które mogą uzasadniać różnicowanie sytuacji podmiotów, znajdujących się w analogicznych sytuacjach. Stwierdził, że dla oceny zasadności różnicowania sytuacji prawnej podmiotów należy udzielić odpowiedzi na następujące pytania:

- czy kryterium to pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią danej regulacji,
- czy waga interesu, któremu różnicowanie ma służyć, pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego różnicowania,
- czy kryterium różnicowania pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych.

### **Komentuje Jan Czerwiński radca prawny, starszy konsultant podatkowy w kancelarii Domański Zakrzewski Palinka**

Pomimo braku przepisu, który wprost przyznawałby podatnikom akcyzy prawo do oprocentowania nieterminowego zwrotu tego podatku, uprawnienie to należy wywodzić z pozostałych przepisów ordynacji podatkowej interpretowanych w świetle przepisów konstytucji.

Jak wskazał **NSA w wyroku z 20 grudnia 2011 r. (I FSK 481/11)**, jakkolwiek istnieje zakaz tworzenia prawa przez analogię, to obejmuje on sytuacje, w których doszłoby do rozszerzenia zakresu opodatkowania, natomiast nie dotyczy przypadków, w których analogia służy ochronie praw podatnika znajdujących umocowanie w zakładanej przez system podatkowy aksjologii, wynikającej z unormowań konstytucji.

Co istotne, wykładnia językowa ustaw podatkowych nie doznaje w tym wypadku uszczerbku, gdyż jak wskazał **NSA w uchwale z 17 stycznia 2011 r. (II FPS 2/10)**, jakkolwiek ma ona podstawowe znaczenie, musi podlegać korekcie w sytuacji, w której prowadzi do sprzeczności z fundamentalnymi wartościami konstytucyjnymi.

Należy zatem odrzucić argumentację przedstawioną w przywołanym na wstępie **orzeczeniu NSA z 1 grudnia 2011 r. (I GSK 709/10)**, gdyż literalna interpretacja przepisów ustawy o podatku akcyzowym oraz ordynacji podatkowej prowadzi w niniejszej sprawie do uzyskania wniosków niezgodnych z konstytucją.

Choć zatem podatnicy akcyzy są uprawnieni do żądania oprocentowania od nieterminowego zwrotu podatku, dobrze byłoby gdyby ustawodawca precyzyjnie uregulował tę kwestię w przepisach podatkowych.