

LIKWIDACJA ZWOLNIENIA Z PODATKU DOCHODOWEGO DOCHODÓW Z DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ PODATNIKÓW ZATRUDNIAJĄCYCH OSOBY NIEPEŁNOSPRAWNE – ANALIZA STANOWISKA JUDYKATURY

Anna Kryś-Daraż, Adam Daraż

Autorzy są radcami prawnymi

WSTĘP

Transformacja ustrojowa, jaka dokonała się w Polsce na przełomie lat osiemdziesiątych i dziewięćdziesiątych, spowodowała gwałtowne pogorszenie kondycji ekonomicznej spółdzielczości inwalidzkiej. Wiele tzw. „spółdzielni inwalidów” stanęło przed olbrzymimi trudnościami finansowymi. Doprowadziło to do częstych ich likwidacji lub do radykalnego ograniczenia stanu zatrudnienia. Koniecznością stało się stworzenie takich rozwiązań prawnych, które zachęcałyby pracodawców do organizowania nowych miejsc pracy z myślą o zatrudnieniu osób niepełnosprawnych. Naprzeciw wskazanym problemom wyszedł ustawodawca, który ustawą z dnia 9 maja 1991 r. o zatrudnieniu i rehabilitacji zawodowej osób niepełnosprawnych¹, a następnie ustawą z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych², przyznał pracodawcom zatrudniającym osoby niepełnosprawne określone preferencje, polegające m.in. na możliwości uzyskania przez pracodawcę zwrotu znacznej części kosztów utworzenia miejsc pracy dla osób niepełnosprawnych oraz na przyznaniu różnego rodzaju ulg i zwolnień w podatkach, należnościach i wpłatach.³ Z przepisami ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. zsynchronizowane były przepisy ustaw podatkowych – ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁴ i ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁵, zwalniające od tego podatku dochody podatników zatrudniających osoby niepełnosprawne.

STAN PRAWNY DO DNIA 31 GRUDNIA 1999 R.

Zgodnie z treścią art. 21 ust. 1 pkt 35 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. ustawodawca zwolnił od tego podatku

dochody podatników zatrudniających osoby niepełnosprawne w zakresie i na zasadach określonych w ustawie z dnia 27 sierpnia 1997 r. Analogiczne zwolnienie w podatku dochodowym od osób prawnych przewidywał zapis art. 17 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Przepisy te wprost odsyłały do przepisów ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r., które precyzowały zasady i zakres zwolnień dochodów podmiotów prowadzących zakłady pracy chronionej lub zakłady aktywności zawodowej. Zasady te zostały określone w przepisach art. 24 i art. 31 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. Przepis art. 24 ust. 1 tej ustawy stanowił, że: „Pracodawcy, o którym mowa w art. 21, zatrudniającemu osoby niepełnosprawne, przysługuje ulga w podatku dochodowym w wysokości równej osiągniętemu wskaźnikowi zatrudnienia tych osób, jeżeli wskaźnik ten wynosi co najmniej 7%. Jeżeli wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych przekracza 50%, pracodawca jest z tego podatku zwolniony”. Natomiast przepis art. 31 ust. 1 cytowanej ustawy stanowił z kolei, iż „prowadzący zakład pracy chronionej lub zakład aktywności zawodowej jest zwolniony w stosunku do tego zakładu z zastrzeżeniem ust. 2 z: 1) podatków, 2) wpłat do urzędu skarbowego należności z tytułu podatku od towarów i usług, z uwzględnieniem zasad określonych w odrębnych przepisach, 3) z niepodatkowych należności budżetowych.”

W myśl art. 31 ust. 2 cytowanej ustawy zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 nie dotyczy: 1) podatku od gier, 2) podatku akcyzowego, 3) cła.

STAN PRAWNY PO DNIU 1 STYCZNIA 2000 R.

Ustawą z dnia 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁶, a konkretnie przepisem art. 2 tej ustawy wprowadzono z dniem 1 stycznia 2000 r. zmianę w ustawie z dnia 27 sierpnia 1997 r. skreślając przepis art. 24, natomiast w przepisie art. 31 ust. 2 pkt 3 zastępując kropkę przecinkiem i dodając pkt 4 w brzmieniu: „podatków dochodowych”.

W konsekwencji zmiana ta spowodowała, iż przepis art. 31 ust. 1 wspomnianej ustawy uprawniający prowadzącego ZPChr lub zakład aktywności zawodowej do korzystania m.in. ze zwolnienia z podatków, nie obejmuje, zgodnie z treścią ust. 2 pkt 4 tego artykułu, podatku dochodowego. Ponadto po myśli art. 1 pkt 7 lit. a) noweli z dnia 20 listopada 1999 r. skreślony został art. 17 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Należy wskazać, że równoległe ze skreśleniem art. 17 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. nie uchylono zapisu art. 21 ust. 1 pkt 35 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. Ten ostatni przepis został uchylony dopiero z dniem 1 stycznia 2001 r. ustawą z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw⁷.

Dokonane zmiany stanu prawnego z dniem 1 stycznia 2000 r. wywołały liczne kontrowersje i wątpliwości wśród prowadzących ZPChr, w szczególności spowodowane faktem uchylenia przez ustawodawcę art. 17 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. i jednocześnie nie uchylenia art. 21 ust. 1 pkt 35 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.

Na tej podstawie podatnicy prowadzący ZPChr uznali, iż zmiana regulacji zawartej w art. 24 i 31 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. nie odnosi się do utraty zwolnienia w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Taki pogląd spowodował, iż podatnicy ci uiszczający zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych do budżetu państwa, występowali następnie do organów podatkowych z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu nie należnych uiszczanych zaliczek z tytułu tego podatku za poszczególne miesiące 2000 r. Powoływali się przy tym na przepisy art. 21 ust. 1 pkt 35 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. oraz przepisy art. 79 § 2 pkt 1 lit. c) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa.⁸ Organy podatkowe konsekwentnie odmawiały stwierdzenia nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych, stały bowiem na stanowisku, iż niewątpliwie na skutek przyjęcia prezydenckiego weta do ustawy z dnia 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw i podpisania ustawy z dnia 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, wystąpiły istotne rozbieżności w zakresie opodatkowania działalności gospodarczej. Veto prezydenta mogłoby bowiem oznaczać w praktyce, że wprowadzenie nowych rozwiązań prawnych dotknie wyłącznie jedną grupę podmiotów gospodarczych, a mianowicie opłacających podatek dochodowy od osób prawnych. Niemniej jednak skoro art. 21 ust. 1 pkt 35 odsyła do przepisów art. 24 ust. 1 i art. 31 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r., które od dnia 1 stycznia 2000 r. uległy zmianie, zatem przyjąć należy, iż również zwolnienie z art. 21 ust. 1 pkt 35 w zakresie

podatku dochodowego od osób fizycznych – nie przysługuje począwszy od tego dnia. Stanowisko organów podatkowych zostało zdeterminowane interpretacją Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 1999 r.⁹ wydaną na podstawie art. 14 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa. Minister Finansów stanął bowiem na stanowisku, iż nowelizacja ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. dotyka w równym stopniu prowadzących ZPChr podatników podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku dochodowego od osób fizycznych i przytoczył argumentację powyżej powołaną.

STANOWISKO JUDYKATURY

Stanowisko organów podatkowych znalazło potwierdzenie w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego. W wyroku z dnia 23 marca 2001 r.¹⁰ NSA stwierdził, iż ustawodawca wprowadzając ustawą z dnia 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zmiany w ustawie z dnia 27 sierpnia 1997 r. poprzez skreślenie art. 24 i wprowadzenie do art. 31 ust. 2 – pkt 4, pozbawił podatników podatku dochodowego od osób fizycznych prawa do zwolnienia od tego podatku, dochodu osiąganego z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej w związku z zatrudnianiem osób niepełnosprawnych. Z uzasadnienia powołanego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego wynika bowiem, iż nie może być wątpliwości, że przy stosowaniu przepisów obu ustaw podatkowych, przed nowelą dokonaną ustawą z dnia 20 listopada 1999 r. przepisy art. 24 i 31 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. stanowiły *lex specialis* w stosunku do przepisu art. 21 ust. 1 pkt 35 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., który nosił charakter *lex generalis*. Zatem w sytuacji zmiany przepisu art. 31 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. obecne jego brzmienie skutkuje zaistnieniem kolizji między tymi przepisami. Dalej NSA wywodzi, że stosując w ramach wnioskowania prawniczego regułę kolizyjną merytoryczną, która nakazuje dawać pierwszeństwo normom szczególnym (*lex specialis*), przed normami ogólnymi (*lex generalis*), w przypadku ich kolizji zakładającej, że norma specjalna nie uchyla normy ogólnej, a jedynie wyłącza jej zastosowanie w przypadku zbiegu obu norm, należy przyjąć, że osoby uzyskujące dochód z prowadzonej działalności gospodarczej w związku z zatrudnianiem osób niepełnosprawnych nie korzystają ze zwolnienia z podatku dochodowego od osiągniętego dochodu, w związku z treścią art. 31 ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. Za przyjęciem takiego poglądu przemawia również, zdaniem NSA, reguła kolizyjna chronologiczna, stwierdzająca, że akt prawny wydany później uchyla równorzędny akt prawny wydany wcześniej, w takim zakresie, w ja-

kim realizowanie aktu wcześniejszego uniemożliwia realizowanie aktu późniejszego.

Bez wątplenia nowela z 20 listopada 1999 r., zmieniająca ustawę z dnia 27 sierpnia 1997 r. została ogłoszona później aniżeli ustawa z dnia 26 lipca 1991 r., co skutkuje uznaniem, że regulacja przepisu art. 21 ust. 1 pkt 35 tej ustawy, została wyłączona ustawą z dnia 20 listopada 1999 r. Nadto, bez znaczenia jest fakt, iż do skreślenia przepisu art. 21 ust. 1 pkt 35 w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. doszło dopiero z mocą od dnia 1 stycznia 2001 r. na podstawie ustawy z dnia 9 grudnia 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, gdyż zmiana ta miała jedynie charakter porządkujący.

Stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego, powyżej zaprezentowane, było stanowiskiem ugruntowanym w orzecznictwie tego Sądu, albowiem w analogicznych stanach faktycznych zapadały tożsame rozstrzygnięcia.¹¹

STANOWISKO JUDYKATURY PO WYROKU TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO Z DNIA 25 CZERWCA 2002 R.

Niebagatelny wpływ na orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego w rozważanych kwestiach miał wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 czerwca 2002 r.¹²

Na skutek krytyki i niezadowolenia prowadzących Zakłady Pracy Chronionej, tracących posiadane wcześniej przywileje, wobec wprowadzonych przez ustawodawcę zmian w ustawie z dnia 27 sierpnia 1997 r., Polska Organizacja Pracodawców Osób Niepełnosprawnych wystąpiła z wnioskiem do Trybunału Konstytucyjnego o stwierdzenie m.in., że art. 2 pkt 2 w związku z art. 4 ustawy z dnia 20 listopada 1999 r. w zakresie w jakim pozbawia przedsiębiorców prowadzących ZPChr przed upływem trzyletniego okresu przewidzianego w art. 30 ust. 2 zd. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. (w brzmieniu obowiązującym do dnia 30 listopada 1999 r.) uprawnień określonych w art. 31 ust. 1 pkt 1 w związku z ust. 2 tegoż przepisu, powołanej wyżej ustawy, jest niezgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej przez to, że narusza wynikające z zasady demokratycznego państwa prawnego – zasady: ochrony praw słusznie nabytych i ochrony interesów w toku, zmieniając przed upływem oznaczonego w decyzji administracyjnej okresu, istotne elementy przyznanego tą decyzją statusu ZPChr.

Trybunał Konstytucyjny powołanym wyrokiem orzekł, iż art. 2 pkt 2 w związku z art. 4 ustawy z dnia 20 listopada 1999 r. jest niezgodny z zasadą praw nabytych i zasadą ochrony interesów w toku, wyrażonymi w art. 2 Konstytucji RP, w zakresie w jakim nie przewiduje regulacji przejściowych, niezbędnych dla zapewnienia ochrony

interesów prowadzących zakłady pracy chronionej, którzy w zaufaniu do dotychczasowych przepisów rozpoczęli realizację długookresowych przedsięwzięć na rzecz osób niepełnosprawnych zatrudnionych w ich zakładach.

Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu analizowanego wyroku przypomniał, że parlament jest uprawniony do stanowienia prawa, odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym. Ustawodawca posiada bowiem w szczególności swobodę kształtowania systemu podatkowego, co wynika z Konstytucji RP, która pozostawia prawodawcy szczególnie szeroką swobodę regulacyjną w zakresie wprowadzania i znoszenia zwolnień i ulg podatkowych. Swoboda w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego jest jednak równoważona istnieniem obowiązku przestrzegania konstytucyjnych standardów demokratycznego państwa prawnego. Do standardów tych należy w szczególności zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionej przez nie prawa, a także ochrony praw nabytych oraz ochrony interesów w toku, które stanowią konkretyzację wymienionej zasady konstytucyjnej.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego wprowadzone przez ustawodawcę zmiany znajdują podstawę w wartościach konstytucyjnych. Prawodawca realizując usprawiedliwione cele mógł wprowadzić zmiany na niekorzyść prowadzących ZPChr. Trybunał wskazał jednak, iż wprowadzone zmiany mogły dotyczyć podmiotów znajdujących się w bardzo zróżnicowanych sytuacjach faktycznych, dlatego też ustawodawca winien był w związku z tym uwzględnić sytuację tych osób prowadzących ZPChr, które – w zaufaniu do dotychczasowych regulacji prawnych – rozpoczęły realizację długookresowych przedsięwzięć na rzecz osób niepełnosprawnych zatrudnionych w ich zakładach. Z tego względu ingerencja w sferę praw nabytych i interesów w toku powinna być połączona z ustanowieniem odpowiednich przepisów przejściowych, uwzględniających słuszne interesy tych osób, które w postępowaniu przed właściwym organem mogą wykazać, iż podjęły realizację takich przedsięwzięć. Jednocześnie Trybunał Konstytucyjny wyjaśnił, że aczkolwiek zgodnie z art. 190 ust. 1 Konstytucji RP, jego orzeczenia mają moc powszechnie obowiązującą i są ostateczne, to jednak skutkiem orzeczenia stwierdzającego niekonstytucyjność zaskarżonego przepisu, w zakresie w jakim pomija określone regulacje, nie jest utrata mocy obowiązującej zakwestionowanego przepisu, ale potwierdzenie wynikającego z Konstytucji obowiązku ustanowienia regulacji prawnych niezbędnych dla realizacji norm konstytucyjnych.

Po wydaniu przez Trybunał Konstytucyjny wyroku z dnia 25 czerwca 2002 r. w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego mamy do czynienia ze skrajnie rozbieżną interpretacją tego rozstrzygnięcia w zakresie ulg

w podatku dochodowym dla osób prowadzących ZPChr. I tak dla porównania, linia orzecznicza Ośrodka Zamiejscowego NSA we Wrocławiu bazuje na twierdzeniu, iż wyrok Trybunału Konstytucyjnego po pierwsze nie może mieć zastosowania do prowadzących ZPChr obowiązanych do uiszczania podatku dochodowego od osób fizycznych, albowiem wyrok Trybunału orzeka w sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych; po drugie orzeczenie Trybunału nie stanowi o utracie mocy obowiązującej przepisów wprowadzających zmiany w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r., a ponadto o niekonstytucyjności przepisów art. 2 pkt 2 w związku z art. 4 ustawy z dnia 20 listopada 1999 r., można mówić jedynie w zakresie, w jakim nie przewiduje regulacji przejściowych. Stwierdzenie niekonstytucyjności tych przepisów nie oznacza zatem bezwzględnej utraty ich mocy obowiązującej, a jedynie nakłada na ustawodawcę obowiązek ustanowienia odpowiednich regulacji prawnych.¹³ Nadto w uzupełnieniu tej ogólnie przyjętej argumentacji NSA w wyroku z dnia 17 grudnia 2002 r.¹⁴ podniósł, iż przepis art. 21 ust. 1 pkt 35 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. nie może być traktowany jako autonomiczny przepis prawa podatkowego, gdyż wyraźne odwołanie w treści tego przepisu do zasad i warunków określonych przepisami ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. powoduje, iż zwolnienie w podatku dochodowym od osób fizycznych, zależy od spełnienia wymogów ustawy odrębnej, tj. powołanej ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r.

Wzajemne oddziaływanie obu tych aktów prawnych nie może być zatem kwestionowane. Ustawa z dnia 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. ukształtowała już z dniem 1 stycznia 2000 r. stan prawny, w którym podmiotom zatrudniającym osoby niepełnosprawne nie przysługują zwolnienia od podatku dochodowego, zaś sformułowanie zmian wprowadzonych do ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. jest przy tym takie, że odnieść je należy do obu podatków dochodowych: od osób prawnych i od osób fizycznych.

Zupełnie odmienne natomiast stanowisko zajął Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie. Jako przykład można wskazać wyrok tego sądu z dnia 18 września 2002 r.¹⁵ W powołanym wyroku NSA uznał zasadność dochodzenia przez prowadzących ZPChr stwierdzenia nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2000 r. właśnie ze względu na wydanie wyroku przez TK, pod warunkiem wszakże spełnienia przez prowadzących takie zakłady warunków, na które powoływał się w uzasadnieniu wyroku Trybunał Konstytucyjny.

Warszawski Naczelny Sąd Administracyjny wyraził bowiem pogląd, iż wyrok TK nie spowodował bezwzględnej utraty mocy obowiązującej art. 2 pkt 2 ustawy z dnia 20 listopada 1999 r., a więc nie wyeliminował tego przepisu z systemu prawnego. TK orzekł jednak, że w

pewnym zakresie jest on niezgodny z art. 2 Konstytucji i wyjaśnił jakie warunki są niezbędne, aby można było uznać go za w pełni zgodny z Konstytucją. NSA stwierdził, iż warunkami tymi są: z jednej strony wydanie przez ustawodawcę przepisów zawierających regulacje przejściowe niezbędne dla zapewnienia ochrony interesów prowadzących ZPChr, którzy w zaufaniu do dotychczasowych przepisów rozpoczęli długookresowe przedsięwzięcia na rzecz osób niepełnosprawnych, z drugiej zaś strony wykazanie przez prowadzących zakłady pracy chronionej, iż faktycznie rozpoczęli realizację długotrwałych przedsięwzięć na rzecz osób niepełnosprawnych. W ocenie NSA brak regulacji prawnych, których istotę i charakter omówił Trybunał, spowodował konieczność badania spraw zainicjowanych przez podatników występujących z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych, z uwzględnieniem ich indywidualnych okoliczności. Skoro bowiem TK orzekł o niekonstytucyjności omawianego przepisu w stosunku do grupy podmiotowo i przedmiotowo wyodrębnionych jego adresatów, to zgodnie z art. 190 § 1 i § 3 Konstytucji RP, z chwilą ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw tj. 5 lipca 2002 r.¹⁶, przepis ten w stosunku do tej grupy podatników utracił moc obowiązującą. Rzeczą organów podatkowych winna być zatem, w przypadku braku przepisów, na które wskazał Trybunał, ocena dowodów przedstawionych przez prowadzącego ZPChr, co do rozpoczęcia długookresowych przedsięwzięć na rzecz niepełnosprawnych z uwzględnieniem indywidualnych okoliczności stanu faktycznego. W sytuacji gdy udowodnionym zostanie, iż istotnie doszło do naruszenia zasady ochrony praw nabytych i zasady ochrony interesów w toku, organy podatkowe winny stwierdzać nadpłatę w podatku dochodowym od osób fizycznych.

Pomimo, iż stanowisko przedstawione w powołanym wyroku warszawskiego Naczelnego Sądu Administracyjnego diametralnie odbiegało od utrwalonego już orzecznictwa Ośrodka Zamiejscowego Naczelnego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, niemniej jednak nie pozostało ono bez wpływu na kolejne rozstrzygnięcia wrocławskiego NSA. Wystarczy powołać wyrok NSA OZ we Wrocławiu z dnia 9 kwietnia 2003 r.¹⁷

W treści uzasadnienia przywołanego orzeczenia czytamy, iż utrata na skutek wydania przez TK wyroku z dnia 25 czerwca 2002 r., mocy obowiązującej art. 2 pkt 2 ustawy z dnia 20 listopada 1999 r., oznaczała, że przejściowo – do czasu wejścia w życie ustawy wprowadzającej pomoc finansową mającą na celu zrekompensowanie negatywnych skutków wprowadzonych rozwiązań ułatwiających przystosowanie się do nowych regulacji, o której mowa w uzasadnieniu wyroku TK – w stosunku do podatników wymienionych w sentencji orzeczenia TK, została „reanimowana” poprzednia treść art. 31 ust. 1

pkt 1 i 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. Nadto Sąd stwierdził, iż nie może budzić wątpliwości fakt, że skutki art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 20 listopada 1999 r., dotyczący podatków dochodowych bez wyróżnienia podmiotowego (od osób fizycznych lub od osób prawnych), tym samym konsekwencje płynące z wyroku TK dotyczą obu podatków dochodowych. Sąd podniósł również, iż wskazany wyżej charakter wyroku TK oznacza, że zakwestionowany przepis **utracił moc obowiązującą** wobec określonej w wyroku grupy podatników prowadzących zakłady pracy chronionej. Końcowo NSA wyraził stanowisko, iż podziela w całej rozciągłości argumentację, która legła u podstaw orzeczeń warszawskiego NSA, a nadto podniósł, iż do czasu wejścia w życie regulacji prawnych opisanych w wyroku TK, w razie uprzedniego uiszczenia nienależnego podatku (zaliczek na podatek) przez osoby prowadzące ZPChr, zastosowanie znajdują przepisy ustawy Ordynacja podatkowa, traktujące o stwierdzeniu nadpłaty.

PODSUMOWANIE

Niniejsze opracowanie nie rości sobie pretensji do merytorycznego zgłębienia tematu, lecz miało na celu jedynie przybliżenie stanowiska judykatury w aspekcie likwidacji zwolnienia z podatku dochodowego, dochodów z działalności gospodarczej podmiotów zatrudniających osoby niepełnosprawne. Analiza zapadłego na tym tle orzecznictwa NSA może prowadzić, zdaniem autorów, do wniosku, iż stanowisko NSA w Warszawie oraz dzielące je ostatecznie stanowisko NSA OZ we Wrocławiu budzi uzasadnione wątpliwości natury prawnej. W mniemaniu autorów opracowania jedyną konsekwencją orzeczenia TK jest obowiązek ustanowienia regulacji prawnych niezbędnych dla realizacji norm konstytucyjnych, przy czym TK nie wskazuje konkretnych rozwiązań w tym zakresie, ani wytycznych dla ustawodawcy co do ich treści. W tym miejscu podkreślić należy, iż TK stwierdził, że jedynie prawodawca posiada szeroką swobodę przy wyborze rozwiązań mających na celu ochronę słusznym interesów podmiotów, które rozpoczęły realizację długofalowych programów inwestycyjnych na rzecz niepełnosprawnych. W szczególności ustawa może przewidywać różne formy pomocy finansowej mające na celu zrekompensowanie negatywnych skutków wprowadzonych rozwiązań i ułatwiających przystosowanie się do nowych regulacji. Wskazywanie konkretnych rozwiązań w tym zakresie wykracza poza kompetencje TK.

Jednocześnie TK w uzasadnieniu orzeczenia nie przewiduje możliwości skorzystania ze stosownych przepisów Ordynacji podatkowej traktujących o stwierdzeniu i zwrocie nadpłaconych podatków, jako alternatywy dla prowadzących Zakłady Pracy Chronionej, którzy ponieśli nakłady na rzecz osób niepełnosprawnych i swego

rodzaju sankcji dla opieszałego ustawodawcy, który na dzień wystąpienia przez podatnika z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, nie „zdążył” z wydaniem odpowiednich regulacji prawnych.

Wywodzenie zatem z treści wyroku TK konieczności badania przez organy podatkowe, w przypadku braku stosownych regulacji prawnych, spraw z uwzględnieniem ich indywidualnych okoliczności jest **nadinterpretacją** orzeczenia TK. Poza tym nałożenie na organy podatkowe takiego obowiązku jest w istocie niewykonalne, ze względu na brak kryteriów, jakimi winny kierować się organy dokonując oceny przedsięwzięć poczynionych na rzecz niepełnosprawnych. Tym bardziej jest to niewykonalne na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej, gdyż w uzasadnieniu rozstrzygnięcia TK stwierdza, że jakkolwiek sugerowanie konkretnych rozwiązań nie leży w jego gestii, niemniej jednak ustawa, która ustali uprawnienia dla prowadzących ZPChr, winna zawierać precyzyjne regulacje, określające przesłanki korzystania z przewidzianych form pomocy, tak aby wykluczyć arbitralność organów państwowych. Ponadto zakres form pomocy przewidzianych przez ustawę w ocenie TK musi pozostać w odpowiedniej proporcji do naruszonych interesów. Ordynacja podatkowa, bez wątpienia, nie zawiera takich szczególnych regulacji prawnych, mogących stanowić podstawę dla podejmowanych rozstrzygnięć.

Podobne stanowisko zajęło w tym zakresie Ministerstwo Finansów w piśmie z dnia 2 września 2002 r.¹⁸, w którym uznało bowiem, iż brak jest jakichkolwiek podstaw do pozytywnego załatwiania wniosków podatników o stwierdzenie nadpłaty na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej. W ocenie Ministerstwa Finansów wnioski podatników o ewentualną rekompensatę utraconych korzyści w związku z zakwestionowanymi przepisami, będą mogły być rozpatrywane w odrębnych postępowaniach dopiero po uchwaleniu stosownej ustawy.

O nadinterpretacji skutków orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego dowodzi również pogląd wyrażony przez sam Trybunał Konstytucyjny w końcowej części uzasadnienia. TK jednoznacznie stwierdził bowiem, że skutkiem orzeczenia stwierdzającego niekonstytucyjność zaskarżonego przepisu, w zakresie w jakim pomija określone regulacje, nie jest utrata mocy obowiązującej zakwestionowanego przepisu (wbrew odmiennemu stanowisku NSA w Warszawie i w ślad za nim NSA we Wrocławiu), ale potwierdzenie wynikającego z Konstytucji RP, obowiązku ustanowienia regulacji prawnych niezbędnych dla realizacji norm konstytucyjnych. Wobec powyższego, zdaniem autorów, kategoryczne stanowisko aktualnego orzecznictwa NSA, co do utraty mocy obowiązującej zakwestionowanego przepisu oraz „reanimacji” poprzednio obowiązujących regulacji prawnych budzi uzasadnione wątpliwości z uwagi na fakt, iż brak takich

stwierdzeń w samym uzasadnieniu wyroku TK, a nadto – a może przede wszystkim – brak w tym zakresie wyraźnych kompetencji TK.

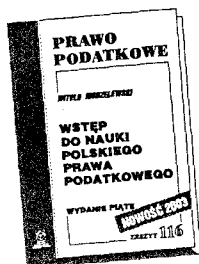
Na marginesie należy wskazać również, iż ustawodawca stosując się do orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, opracował projekt ustawy „o trybie i zasadach realizacji uprawnień zakładów pracy chronionej do otrzymania rekompensaty w podatku od towarów i usług oraz do odliczeń od podatków dochodowych” (druk sejmowy). Projektowana ustawa uwzględnia zasady i zalecenia wynikające z uzasadnienia orzeczenia TK z dnia 25 czerwca 2002 r. i przewiduje, że rekompensata będzie przysługiwała tym podatnikom prowadzącym ZPChr, którzy rozpoczęli realizację długookresowych przedsięwzięć na rzecz osób niepełnosprawnych zatrudnionych w tych zakładach i wyniku zmiany przepisów ponieśli straty. Kwotę rekompensaty, zgodnie z zapisami projektu ustawy będzie określał w drodze decyzji właściwy urząd skarbowy po przeprowadzeniu kontroli w zakresie objętym wnioskiem o wypłatę rekompensaty przy zastosowaniu kryteriów i warunków szczegółowo unormowanych przepisami projektu ustawy.

Reasumując stwierdzić należy, iż wejście w życie projektowanej ustawy winno stanowić, zgodnie ze stanowiskiem TK, jedyną prawną podstawę do dochodzenia rekompensat przez prowadzących ZPChr. Wyklucza to zatem dochodzenie jakichkolwiek roszczeń przez podatni-

ków prowadzących Zakłady Pracy Chronionej w innych trybach, w tym w trybie przepisów Ordynacji podatkowej traktujących o stwierdzeniu nadpłaty.

Przypisy:

- ¹ Dz.U. Nr 46 poz. 201 ze zm.
- ² Dz.U. Nr 123, poz. 776 ze zm., zwana dalej „ustawą z dnia 27 sierpnia 1997 r.”
- ³ Por. W. Kuźnicki, P. Krupa, *Pracodawcy osób niepełnosprawnych. ZPChr. Prawa osób niepełnosprawnych*, Warszawa 1998, s. 91 i n.
- ⁴ T.j. Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 654 ze zm., zwana dalej „ustawą z dnia 26 lipca 1991 r.”
- ⁵ Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm., zwana dalej „ustawą z dnia 15 lutego 1992 r.”
- ⁶ Dz.U. Nr 99, poz. 1101, zwana dalej „ustawą z dnia 20 listopada 1999 r.”
- ⁷ Dz.U. Nr 104, poz. 1104, zwana dalej „ustawą z dnia 9 listopada 2000 r.”
- ⁸ Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.
- ⁹ PB 2/AZ-0673-3734/99.
- ¹⁰ Wyrok NSA z dnia 23.03.2001 r., sygn. akt I SA/Wr 1879/2000 niepubl.
- ¹¹ Vide wyroki NSA z dnia 17.12.2002 r. sygn. akt 1877/00, 1878/00, 2224/00, 2476/00 i z dnia 7.08.2002 r. sygn. akt 2222/00, 2223/00.
- ¹² K-45/01, OTK A 2002/4/46
- ¹³ Patrz orzeczenia NSA powołane w przypisie nr 11.
- ¹⁴ Sygn. akt I SA/Wr 1877/00 – niepubl.
- ¹⁵ Sygn. akt III SA 3387/01 – niepubl.
- ¹⁶ Dz.U. Nr 100, poz. 923.
- ¹⁷ Sygn. akt I SA/Wr 2035 – niepubl. (patrz także wyroki NSA z dnia 9.04.2003 r. sygn. akt I SA/Wr 2220/00, I SA/Wr 2483-2488/00 – niepubl.)
- ¹⁸ PPI-811/804/2002/1064.



ZESZYT 116

WSTĘP DO NAUKI POLSKIEGO PRAWA PODATKOWEGO (wydanie piąte rozszerzone)

Jest to piąte, rozszerzone wydanie podręcznika dla studentów uczelni prawnych, ekonomicznych i administracyjnych, które pozwala zrozumieć prawo podatkowe, wszystkie jego podstawowe pojęcia, zasady ogólne oraz istniejące prawidłowości. Całość napisana została prostym, jasnym językiem. Wszystkie ważniejsze zagadnienia są zobrazowane przykładami pozwalającymi praktycznie poznać i zrozumieć dany problem. Po przeczytaniu tej książki zrozumiecie polskie prawo podatkowe.

Format A5, 250 stron, cena 35 zł

reklama