



Warszawa, dnia 3 marca 2006 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
Rzecznik Praw Obywatelskich

dr Janusz Kochanowski

RPO-526397-VI-06/ST

00-090 Warszawa Tel. centr. 022 551 77 00
Al. Solidarności 77 Fax 022 827 64 53

Pani prof. Zyta Gilowska

Wiceprezes Rady Ministrów

Minister Finansów

Wielce Szanowna Pani Premier

Zgodnie z art. 87 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) w przypadku, gdy kwota podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2 tej ustawy, jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, podatnik ma prawo do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy.

W orzeczeniu z dnia 25 października 2001 r. (sprawa C-78/00, Commission of the European Communities v. Italian Republic) Europejski Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, iż zwrot nadwyżki VAT jest fundamentalnym czynnikiem zapewniającym zachowanie zasady neutralności wspólnego systemu VAT. Dlatego też warunki uzyskania zwrotu, które określają państwa członkowskie, muszą pozwalać podatnikowi, w stosownych warunkach na odzyskanie całości nadpłaty wynikającej z nadwyżki podatku. Zwrot zatem powinien być dokonywany w rozsądnym terminie poprzez płatność w środkach płynnych lub ich odpowiednikach.

Zasady dokonywania zwrotu nadwyżki podatku w polskim systemie prawnym określa m. in. art. 87 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Przewiduje on, iż zwrot różnicy

podatku następuje na rachunek bankowy podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju wskazanym w zgłoszeniu identyfikacyjnym, w terminie 60 dni od dnia złożenia rozliczenia przez podatnika. Jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego sprawdzenia, naczelnik urzędu skarbowego może przedłużyć ten termin do czasu zakończenia postępowania wyjaśniającego. Jeżeli przeprowadzone postępowanie wykaże zasadność zwrotu, urząd skarbowy wypłaca podatnikowi należną kwotę wraz z odsetkami w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej stosowanej w przypadku odroczenia płatności podatku lub jego rozłożenia na raty.

Na tle treści art. 87 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług pojawiają się kwestie wymagające dodatkowej, szczegółowej analizy. Po pierwsze, czy określony prawem termin 60 dni od dnia złożenia rozliczenia przez podatnika na zwrot różnicy podatku nie jest nadmiernie wydłużony. Po drugie, czy wystarczającą przesłanką wydłużenia tego terminu przez naczelnika urzędu skarbowego jest bliżej niesprecyzowana konieczność dokonania „dodatkowego sprawdzenia”. Po trzecie, czy dopuszczalne jest to, iż art. 87 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług nie wyznacza końcowego terminu, w którym należy zakończyć owo „dodatkowe sprawdzenie.”

W odniesieniu do pierwszej z wymienionych kwestii wskazuje się (A. Bartosiewicz, R. Kubacki, „VAT. Komentarz”, Zakamycze 2004, komentarz do art. 87), iż „...podstawowy termin zwrotu (...) został określony na 60 dni, licząc od dnia złożenia rozliczenia (deklaracji za właściwy okres rozliczeniowy) przez podatnika. Powstaje w tym momencie pytanie, czy powyższy termin nie jest zbyt wydłużony. Należy bowiem zauważyć, że 60 dni to dwa pełne okresy rozliczeniowe (dla większości podatników rozliczających się co miesiąc). Przez te dwa pełne okresy rozliczeniowe podatnik jest zmuszony ponosić faktyczny ciężar podatku naliczonego, chociaż zgodnie z zasadami neutralności podatku, ciężar taki nie powinien go obarczać.”

Z art. 87 ust. 2 zd. 2 ustawy o podatku od towarów i usług wynika, iż omawiany sześćdziesięciodniowy termin zwrotu różnicy podatku może ponadto ulec wydłużeniu, jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego sprawdzenia. (Jednakże wymieniony przepis nie precyzuje przesłanek decydujących o tym, iż po stronie organu podatkowego aktualizuje się obowiązek dodatkowego sprawdzenia zasadności zwrotu różnicy podatku.

Nie kwestionując samej zasady dopuszczalności prowadzenia przez organ podatkowy postępowania sprawdzającego w tym zakresie (jego celem jest ochrona interesów budżetowych, które mogłyby doznać uszczerbku w wyniku prób wyłudzenia zwrotu nienależnych nadwyżek podatku) wskazać jednak *należy*, iż zastosowana w art. 87 ust. 2 zd. 2 ustawy o podatku od towarów i usług konstrukcja wydłużenia terminu zwrotu różnicy podatku pozostawia w istocie organowi podatkowemu całkowitą dowolność w tej materii. Nie precyzuje bowiem, kiedy, w jakich sytuacjach, zachodzi potrzeba przeprowadzenia dodatkowego sprawdzenia (nie sposób przecież uznać, iż kryterium „zasadności” bądź „niezasadności” cechuje się niezbędną w tym zakresie precyzją). Wskazać zaś należy, iż z zasady demokratycznego państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP wynika nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji. Nakaz ten funkcjonalnie jest związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. W świetle tego nakazu niedopuszczalne jest stanowienie przepisów, które dają organom je stosującym całkowitą dowolność. Sytuacja taka prowadzi bowiem do tego, że organy te zastępują w istocie prawodawcę wyznaczając rzeczywiste granice konstytucyjnych praw i wolności.

Nie ulega zaś w powyższym kontekście wątpliwości, iż nadwyżka podatku podlega konstytucyjnej ochronie na podstawie art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP. Wskazane normy konstytucyjne chronią własność i inne prawa majątkowe. Tymczasem - jak już zostało wskazane - w omawianym zakresie zwrot nadwyżki podatku może zostać opóźniony na

podstawie bliżej niesprecyzowanego kryterium. Ponadto ustawa nie określa maksymalnego terminu, w którym powinno zostać zakończone postępowanie wyjaśniające wdrożone na podstawie art. 87 ust. 2 zd. 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Przewiduje jedynie, iż termin zwrotu organ podatkowy może wydłużyć „do czasu zakończenia postępowania wyjaśniającego.” Oznacza to, iż termin zwrotu kwot stanowiących własność (przedmiot innego prawa majątkowego podatnika) może zostać przez organ podatkowy ukształtowany w sposób całkowicie autonomiczny. Ta ostatnia okoliczność musi budzić wątpliwości z punktu widzenia zgodności art. 87 ust. 2 zd. 2 ustawy o podatku od towarów i usług z art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Ograniczenia prawa własności oraz innych praw majątkowych są dopuszczalne tylko w drodze ustawy. Oznacza to zaś, iż podstawa ustawowa ograniczenia musi mieć na tyle rozwinięte ujęcie, aby czyniła zadość wymaganiu dostatecznej określoności. W konsekwencji ustawa musi samodzielnie określać wszystkie podstawowe elementy ograniczenia prawa własności (prawa majątkowego), tak aby już na podstawie jej lektury można było wyznaczyć kompletny zarys ograniczenia. Tak nie jest w omawianym zakresie, gdyż ustawa nie określa maksymalnego terminu prowadzenia przez organ podatkowy postępowania wyjaśniającego. W konsekwencji, nie określa maksymalnego terminu dysponowania przez ten organ środkami pieniężnymi należącymi do podatnika.

Uwagi powyższe przedstawiam Pani Premier stosownie do art. 16 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2001 r. Nr 14, poz. 147) z prośbą o zajęcie stanowiska, a także - jeśli Pani Premier podzieli zawarte w niniejszym piśmie wątpliwości natury konstytucyjnej dotyczące obecnej konstrukcji zwrotu różnicy podatku od towarów i usług - z prośbą o podjęcie działań w celu zmiany krytykowanego stanu prawnego. Będę wdzięczny za informację o stanowisku Pani Premier zajęтым w tej sprawie.

Łączę wyrazy szacunku

/-/