



Warszawa, 14/03/2007

RZECZPOSPOLITA POLSKA
Rzecznik Praw Obywatelskich

dr Janusz KOCHANOWSKI

RPO-526397-VI/06/MC

00-090 Warszawa Tel. centr. 0-22 551 77 00
Al. Solidarności 77 Fax 0-22 827 64 53

Trybunał Konstytucyjny

WARSZAWA

Wniosek

Rzecznika Praw Obywatelskich

Na podstawie art. 191 ust. 1 pkt 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483) oraz art. 16 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz.U. z 2001 r. Nr 14, poz. 147)

wnoszę

o stwierdzenie, że art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535 ze zm.) jest niezgodny z art. 2, 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

UZASADNIENIE

I. Jedną z podstawowych zasad ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług tj. podatku od wartości dodanej - jest zasada jego neutralności. Dla podatników VAT'u wyraża się ona tym, iż poprzez realizację prawa do odliczenia podatku naliczonego od należnego, podatnik nie ponosi faktycznie ciężaru tego podatku. Tym samym prawo do odliczenia podatku naliczonego od należnego, jak również zwrot

nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, będące wyrazem zasady jego neutralności, powinno być realizowane w rozsądnym terminie.

Art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług stanowi, że w zakresie w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Z kolei art. 87 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług stanowi, iż w sytuacji gdy kwota podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2, 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 myśl art. 86 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług kwotę podatku naliczonego generują następujące czynności, będące źródłami podatku naliczonego:

- 1) nabycie towarów i usług w kraju - udokumentowane fakturą,
- 2) dokonanie przedpłaty (zaliczki, zadatku, raty), wiążącej się z powstaniem obowiązku podatkowego - udokumentowane fakturą,
- 3) dostawa towarów będąca przedmiotem komisju od komitenta na rzecz komisanta - udokumentowane fakturą,
- 4) nabycie towarów w krajach trzecich i przywóz ich do kraju - udokumentowane dokumentem celnym,
- 5) nabycie usług z importu (tzw. import usług) - dokumentowane fakturą wewnętrzną,
- 6) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów - dokumentowane fakturą wewnętrzną,
- 7) dostawa towarów, dla podatnikiem jest ich nabywca - dokumentowana fakturą wewnętrzną,
- 8) zryczałtowany zwrot podatku rolnikom ryczałtowym.

W obowiązującej ustawie o podatku od towarów i usług w przypadku wystąpienia w okresie rozliczeniowym nadwyżki podatku naliczonego nad należnym podatnik każdorazowo - co do całości tej nadwyżki (różnicy) - ma prawo żądać w deklaracji jej zwrotu na swój rachunek bankowy. Ustawodawca w art. 87 ust. 2-6 ustawy o podatku od towarów i usług zróżnicował realizację tego prawa w zakresie terminu, w jakim urząd skarbowy jest zobligowany do dokonania tegoż zwrotu.

I tak zgodnie z przepisem art. 87 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, będący przedmiotem zaskarżenia, zwrotu różnicy podatku naliczonego nad należnym powinien nastąpić 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 wyjaśniające potwierdzi zasadność zwrotu, urząd skarbowy przekazuje podatnikowi należną kwotę wraz z odsetkami w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej stosowanej w przypadku odroczenia płatności podatku lub jego rozłożenia na raty.

II. Z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP wynika prawo do wolności majątkowej, mające charakter publicznoprawnego prawa podmiotowego i rozumiane jako prawo jednostki do pozyskiwania i korzystania z dóbr świata zewnętrznego mających wartość ekonomiczną, do zatrzymywania ich dla siebie albo dysponowania na rzecz innych, a także do pozostawiania swoim następcom, zgodnie ze swoją wolą i własnym interesem. Wskazane normy konstytucyjne chronią własność i inne prawa majątkowe, w tym nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym, która przy spełnieniu kryteriów określonych w ustawie o podatku od towarów i usług jest zwracana podatnikowi.

Na podstawie art. 87 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług okres zwrotu nadwyżki może ulec przedłużeniu z 60 dni do czasu zakończenia postępowania wyjaśniającego, którego końcowy termin nie został nawet określony przez ustawodawcę. Już sam wskazany przez ustawodawcę termin 60 dniowy to dwa pełne okresy rozliczeniowe w podatku od towarów i usług. Przez dwa okresy rozliczeniowe podatnik jest zmuszony ponosić ciężar podatku naliczonego, chociaż zgodnie z zasadą neutralności podatku od towarów i usług, ciężar taki nie powinien go obarczać.

Trybunał Konstytucyjny określił treść prawa własności jako „konstytucyjnie gwarantowaną wolność nabywania mienia, jego zachowania oraz dysponowania” (wyrok TK z dnia 31.01.2001, P 4/99, OTK ZU 2001, nr 1, poz. 5, s. 59). Prawo własności, w tym prawo do dysponowania kwotą podatku naliczonego nad należnym, podlegać może jedynie ograniczeniom spełniającym przesłanki art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji RP. Art. 64 Konstytucji RP dopuszcza ograniczenie własności „tylko w drodze ustawy” Z przesłanki tej wynikają dwie podstawowe konsekwencje. Po pierwsze, niedopuszczalne jest ustanowienie jakiegokolwiek ograniczenia prawa własności bez podstawy ustawowej. Po drugie, owa podstawa ustawowa musi mieć na tyle rozwinięte ujęcie, by czyniła zadość wymaganiu dostatecznej „określoności”. Zaskarżony przepis jako przesłankę odroczenia terminu zwrotu VAT'u naliczonego nad należnym, a więc ograniczenia dysponowania określonymi środkami pieniężnymi przez podatnika, wskazuje „konieczność dokonania przez naczelnika urzędu skarbowego dodatkowego sprawdzenia”, które potwierdzi zasadność zwrotu tegoż podatku. Ustawa o podatku od towarów i usług nie wyznacza jednak końcowego terminu, w którym należy zakończyć owo „dodatkowe sprawdzenie”. Termin zwrotu podatku naliczonego nad należnym organ podatkowy może wydłużyć „do czasu zakończenia prowadzenia

postępowania wyjaśniającego". Przez nieokreślony przepisami ustawy o podatku od towarów i usług czasokres sprawdzania zasadności zwrotu, podatnik jest zmuszony ponosić nadal faktyczny ciężar nadpłaty podatku, chociaż zgodnie z zasadami neutralności podatku od towarów i usług, ciężar taki nie powinien go już obarczać.

Ustawowa podstawa ograniczenia prawa własności, wskazana w art. 87 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, nie czyni zadość wymaganiom dostatecznej określoności, gdyż nie wskazuje precyzyjnie przesłanek ograniczenia prawa własności, tak aby na jej podstawie można było określić kompletny zarys ograniczenia. Ustawa nie określa przesłanek wszczęcia postępowania oraz maksymalnego terminu prowadzenia przez organ podatkowy postępowania wyjaśniającego. Zaskarżony przepis niweczy podstawowe uprawnienie składające się na treść prawa własności, jakim jest swobodne dysponowanie tym prawem.

Treść art. 87 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług nie chroni podatników przed pochopnymi i nieprzemyślanymi posunięciami organów skarbowych wszczynających postępowanie w sprawie zasadności zwrotu nadwyżki VAT'u naliczonego nad należnym. Ustawowe ograniczenie dysponowania prawem własności poprzez brak zakreślenia jasnych przesłanek prowadzenia postępowania sprawdzającego oraz jego zakresu w czasie nie oznacza jeszcze, iż jest ono uzasadnione merytorycznie. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 22 maja 2002 r. (K 6/02, OTK ZU 2002, nr 3/A, s. 441) wskazał, iż regulacja ustawowa musi się cechować odpowiednim stopniem precyzji (określoności). Przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności z przepisem art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

Wprowadzona w art. 87 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług regulacja nie jest jedynym środkiem, który może doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków, czyli zbadania zasadności zwrotu nadpłaty podatku. Ustawodawca w przepisach m.in. ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) przewidział uprawnienie do przeprowadzania przez organy podatkowe kontroli podatkowej u podatników, gdzie został wyraźnie określony czas trwania wszystkich kontroli u przedsiębiorcy w roku kalendarzowym.

Organami, które mogą dokonywać wymiaru kontrolnego podatku od towarów i usług są: naczelnik urzędu skarbowego oraz organ kontroli skarbowej. Wymiaru kontrolnego organy te dokonują w przypadku gdy stwierdzą m.in., że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej. W takim przypadku stwierdzenia powyższej okoliczności urząd skarbowy lub organ kontroli skarbowej określa wysokość zobowiązania w prawidłowej wysokości oraz ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zaniżenia zobowiązania lub zawyżenia

w przypadku zwrotu nadwyżki podatku z jaką mamy do czynienia w art. 87 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług.

Należy więc wnioskować, iż wprowadzone ograniczenie prawa własności w art. 87 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług poprzez niedookreślenie przesłanek dla wszczęcia postępowania wyjaśniającego oraz czasu prowadzonych czynności sprawdzających w postępowaniu wyjaśniającym, których celem jest zbadanie zasadności zwrotu różnicy podatku naliczonego nad należnym, nie było konieczne. Jeżeli ten sam cel możliwy jest do osiągnięcia przy zastosowaniu środka kontrolnego wskazanego min. w przepisach Ordynacji podatkowej, nakładających mniejsze ograniczenia na prawa i wolności jednostki, to zastosowanie przez ustawodawcę środka wskazanego w art. 87 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług wykracza poza to co jest konieczne, a więc to co jest niezbędne, przydatne i proporcjonalne dla wprowadzenia ograniczeń prawa do dysponowania własnymi środkami pieniężnymi. Wprowadzone ograniczenie nie jest więc konieczne dla ochrony bezpieczeństwa lub porządku publicznego demokratycznego państwa, gdyż interesy Skarbu Państwa, jako wierzyciela, mogą być zaspokajanie w ramach obowiązującego prawa w innym postępowaniu.

III. 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. Naruszenie wymagań konstytucyjnych dotyczących poprawnej legislacji występuje poprzez tworzenie nieprecyzyjnych przepisów. 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 prawodawcę wyznaczając rzeczywiście granice konstytucyjnych praw i wolności. 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). Ustawodawca nie wyjaśnił w ustawie o podatku od towarów i usług, kiedy oraz w jakich sytuacjach powstaje zasadność zwrotu podatku od towarów i usług, jakie zachowania podatnika mogą świadczyć o braku występowania tej zasadności, które z kolei mogłyby legitymować organy podatkowe stosujące przepisy ustawy o podatku od towarów i usług do przedłużenia terminu zwrotu podatku w celu sprawdzenia postępowania wyjaśniającego.

Ustawodawca poprzez brak sformułowania przesłanek badania zasadności zwrotu pozostawił organom podatkowym nadmierną swobodę przy decydowaniu o przedłużeniu terminu zwrotu nadwyżki podatku od towarów i usług.

Niejasność zaskarżonego przepisu stwarza sytuację, w której podatnik nie może być pewny czy otrzyma zwrot podatku naliczonego nad należnym w terminie 60 dniowym, lub czy ten termin zostanie przedłużony na czas prowadzonego postępowania wyjaśniającego.

Rzecznik Praw Obywatelskich reprezentuje stanowisko, iż brak wskazania jasnych przesłanek w ustawie o podatku od towarów i usług uprawniających do ograniczenia prawa rozporządzania nadwyżką podatku naliczonego nad należnym stanowi podstawę do stwierdzenia naruszenia art. 2 Konstytucji RP.

Z tych wszystkich względów złożenie niniejszego wniosku mającego na celu kontrolę zaskarżonego przepisu ustawy o podatku od towarów i usług uznałem za niezbędne.

/-/ Janusz Kochanowski