

94/9/A/2004

WYROK

z dnia 25 października 2004 r.

Sygn. akt SK 33/03*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Bohdan Zdziennicki – przewodniczący

Jerzy Ciemniewski – sprawozdawca

Adam Jamróz

Janusz Niemcewicz

Jerzy Stępień,

protokolant: Dorota Raczkowska-Paluch,

po rozpoznaniu, z udziałem skarżącej oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 11 października 2004 r., skargi konstytucyjnej spółki Merloni Indesit Polska Spółka z o.o. z siedzibą w Łodzi o zbadanie zgodności:

art. 19 ust. 3b ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) – w brzmieniu obowiązującym przed dniem 26 marca 2002 r. – z art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

o r z e k a:

Art. 19 ust. 3b ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym do dnia 26 marca 2002 r. w zakresie, w jakim pozbawia prawa do obniżenia kwoty podatku należnego podatnika, który dokonał obniżenia kwoty podatku należnego wcześniej niż w rozliczeniu za miesiąc, w którym otrzymał dokument celny, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3 oraz art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

UZASADNIENIE:

I

1. W skardze konstytucyjnej z 1 kwietnia 2003 r. pełnomocnik spółki Merloni Indesit Polska spółka z o.o. z siedzibą w Łodzi wniósł o stwierdzenie, że przepis art. 19 ust. 3b ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.; dalej: ustawa o VAT) – w brzmieniu obowiązującym przed dniem 26 marca 2002 r. – narusza art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Skarga została wniesiona w związku z następującym stanem faktycznym.

* Sentencja została ogłoszona dnia 3 listopada 2004 r. w Dz. U. Nr 237, poz. 2382.

Inspektor Kontroli Skarbowej UKS w Łodzi oraz Izba Skarbowa w Łodzi uznały, że odliczenie VAT przez spółkę Merloni Elektrodomestici, której następcą prawnym jest spółka składająca skargę konstytucyjną, było przedwczesne, gdyż spółka nie dysponowała jeszcze dokumentami SAD dającymi prawo do odliczenia. Naczelny Sąd Administracyjny Ośrodek Zamiejscowy w Łodzi podzielił stanowisko organów podatkowych w wyroku z 13 grudnia 2002 r., sygn. akt I SA/Łd 2127/01. Zdaniem sądu, odebranie przez agencję celną dokumentu celnego nie jest równoznaczne z „otrzymaniem dokumentu celnego” w rozumieniu art. 19 ust. 3 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Spółka błędnie utożsamiała odbiór dokumentu celnego przez agencję celną z otrzymaniem dokumentu w rozumieniu przytoczonego przepisu i bezpodstawnie odliczyła VAT. Ze względu na przedwczesne obniżenie podatku, spółka została obciążona – na podstawie art. 27 ust. 6 ustawy o VAT – kwotą zwrotu różnicy podatku za miesiąc, w którym doszło do zawyżenia podatku naliczonego (wraz z odsetkami), a także kwotą dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zawyżenia. W uzasadnieniu wyroku NSA podniósł ponadto, że na podstawie art. 19 ust. 3b ustawy w przypadku uchybienia terminowi, o którym mowa w art. 19 ust. 3 ustawy, podatnik traci prawo obniżenia podatku należnego o podatek naliczony.

Zdaniem skarżącej spółki, regulacja przewidziana w art. 19 ust. 3b ustawy o VAT stanowi ograniczenie konstytucyjnie chronionych praw majątkowych, przy czym ograniczenie to nie jest konieczne w demokratycznym państwie prawnym, narusza zasadę proporcjonalności oraz zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. Dotkliwa sankcja za przedwczesne odliczenie podatku naliczonego, w postaci definitywnej utraty tego prawa, nie pozostaje w proporcji do celu zamierzonego przez ustawodawcę. Narusza konstrukcję podatku od wartości dodanej i przez to godzi w istotę prawa własności.

2. Prokurator Generalny w piśmie z 15 października 2003 r. wyraził pogląd, że art. 19 ust. 3b ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) – w brzmieniu obowiązującym przed dniem 26 marca 2002 r. – jest zgodny z art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji.

Prokurator Generalny podniósł, że regulacja prawna zawarta w kwestionowanym przepisie jest proporcjonalna do zamierzonego przez ustawodawcę celu. Ustawodawca z dochowaniem określonego terminu wiąże często skutki dla adresatów różnych norm prawnych, co nie może budzić zastrzeżeń, jeżeli oczywiście nie narusza to zasad wynikających z przepisów Konstytucji.

W związku z tym Prokurator Generalny rozważył, czy kwestionowana regulacja jest zgodna z konstytucyjnie gwarantowaną ochroną własności. Podkreślił, że powinność podatkowa ma charakter świadczenia bezzwrotnego na rzecz podmiotu publicznego, przy czym – zgodnie z art. 84 Konstytucji – każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Skoro przepis ten ustanawia zasadę powszechności opodatkowania, nie można zgodzić się, że ustalenie obowiązku podatkowego przez ustawodawcę (w tym uzależnienie zmniejszenia obciążenia podatkowego od dokonania określonych czynności w określonym w ustawie terminie) godzi w zasadę ochrony własności.

3. Stanowisko Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedstawił w piśmie z 6 listopada 2003 r. Marszałek Sejmu, wnosząc o stwierdzenie zgodności art. 19 ust. 3b ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) – w

brzmieniu obowiązującym przed dniem 26 marca 2002 r. – z powołanymi w skardze wzorcami konstytucyjnymi.

Zdaniem Sejmu, wynikająca z kwestionowanego przepisu ingerencja w sferę prawa majątkowego nie jest nadmierna, biorąc pod uwagę ogólny cel publiczny, jakim jest np. zapewnienie wykonania budżetu państwa po stronie dochodowej, co z kolei jest środkiem niezbędnym do realizacji celów i zadań, o których mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Ustawodawca określił w art. 19 ust. 3 ustawy o VAT terminy realizacji prawa podatnika do obniżenia kwoty podatku należnego, a kwestionowany przepis ma charakter dyscyplinujący w zakresie odliczeń. W ocenie Sejmu sankcja, o której mowa, nie pozostaje w dysproporcji do konstytucyjnie chronionych wartości.

4. Prezes Rady Ministrów w pisemnej opinii z 31 marca 2004 r., wydanej na podstawie art. 44 ust. 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, stwierdził, że w wypadku uznania przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności zakwestionowanego przepisu z Konstytucją, mogą powstać poważne skutki finansowe. Skutki te są trudne do oszacowania ze względu na brak informacji co do liczby podatników VAT, którym na podstawie art. 19 ust. 3b ustawy odmówiono prawa do skorzystania z obniżenia podatku należnego VAT o podatek naliczony. Poza tym nie można wykluczyć skutków pośrednich. Zaistnieje bowiem konieczność zabezpieczenia środków finansowych na pokrycie zgłaszanych roszczeń o odsetki i odszkodowania.

Analiza dochodów krajowych z tytułu podatku od towarów i usług wykazuje, że dochody państwa z tego tytułu wynosiły (w mln zł): w 2000 r. – 51 750, w 2001 r. – 52 898, w 2002 r. – 57 442. Ewentualne skutki dla budżetu wystąpią w ramach wyżej wymienionych kwot.

II

Na rozprawie 11 października 2004 r. uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska wyrażone na piśmie oraz zawartą w nich argumentację.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Przepis art. 19 ust. 3b ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.; dalej: ustawa o VAT) został dodany przez art. 1 pkt 12 lit. c ustawy z dnia 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 95, poz. 1100 ze zm.). Wszedł on w życie 1 stycznia 2000 r. Kwestionowane brzmienie utraciło moc z dniem 26 marca 2002 r.

W zasadzie utrata mocy obowiązującej zaskarżonego przepisu przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny stanowi przesłankę umorzenia postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.). Jednakże, zgodnie z linią orzecniczą Trybunału Konstytucyjnego przepis zachowuje moc obowiązującą w rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy dopóty, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa, a utrata mocy obowiązującej jako przesłanka umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym następuje dopiero wówczas, gdy dany przepis nie może być stosowany do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej (zob. np. wyroki TK z: 31 stycznia 2001 r., sygn. P 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5 i 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257). Zgodnie z regulacją intertemporalną miarodajną dla

spraw podatkowych zakwestionowane w skardze konstytucyjnej przepisy mogą być nadal stosowane do stanów faktycznych zrealizowanych w okresie ich obowiązywania, a zatem stanowią podstawę prawną rozstrzygnięć dotyczących podatku od towarów i usług za odpowiednie lata. Nie ma zatem przeszkód do rozpoznania wniesionej skargi konstytucyjnej.

Dla ustalenia znaczenia normy prawnej zawartej w kwestionowanym przepisie niezbędne jest odniesienie się do pozostałych regulacji zawartych w art. 19 ustawy o VAT.

Przepis art. 19 ust. 1 ustawy o VAT, obowiązujący w dacie wydania decyzji rozstrzygających o sytuacji skarżącej spółki stanowił, że podatnik ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług. Jednocześnie art. 19 ust. 3 przewidywał, że obniżenie kwoty podatku należnego, o której mowa w ust. 1, następuje:

1) nie wcześniej niż w rozliczeniu za miesiąc, w którym podatnik otrzymał fakturę albo dokument celny, i nie później niż w rozliczeniu za miesiąc następny, z zastrzeżeniem pkt 2 i 3,

2) w przypadku importu usług – w rozliczeniu za miesiąc, w którym powstał obowiązek podatkowy w podatku należnym od importu tych usług,

3) w przypadku dokonania spisu z natury określonego w art. 14 ust. 3 – najpóźniej w rozliczeniu za miesiąc następujący po miesiącu, w którym dokonano tego spisu.

Zgodnie z art. 19 ust. 3a, obniżenie kwoty podatku należnego, o której mowa w ust. 1 i 3, nie może nastąpić jednak wcześniej niż w miesiącu otrzymania przez nabywcę towaru lub wykonania usługi, albo otrzymania faktury potwierdzającej dokonanie przedpłaty (zaliczki, zadatku, raty) podlegającej opodatkowaniu.

Natomiast zakwestionowany przez skarżącą spółkę przepis art. 19 ust. 3b stanowił, że: „W przypadku uchybienia terminom, o których mowa w ust. 3, podatnik traci prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, o którym mowa w ust. 2 i 2a”.

Na podstawie art. 19 ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT organy podatkowe oraz Naczelny Sąd Administracyjny uznały, że skarżąca spółka dokonała przedwczesnego obniżenia podatku, traktując odbiór dokumentu SAD przez agencję celną za równoznaczne z otrzymaniem dokumentu SAD przez podatnika. Przedwczesne obniżenie podatku należnego wiązało się z zawyżeniem kwoty podatku naliczonego do odliczenia i naraziło podatnika na sankcję określoną w art. 27 ust. 6 ustawy o VAT. W uzasadnieniu wyroku NSA podniósł ponadto, że na podstawie art. 19 ust. 3b ustawy, w przypadku uchybienia terminowi, o którym mowa w art. 19 ust. 3 ustawy, podatnik traci prawo obniżenia podatku należnego o podatek naliczony. W ocenie spółki regulacja zawarta w art. 19 ust. 3b ustawy ograniczyła w sposób nieproporcjonalny jej prawo własności.

2. Należy zwrócić uwagę, że dodany do ustawy o VAT art. 19 ust. 3b był szeroko komentowany w doktrynie i orzecznictwie.

Kwestionowany przepis został wprowadzony do ustawy o VAT na podstawie ustawy z dnia 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 95, poz. 1100 ze zm.). Z uzasadnienia projektu ustawy wynika, że w intencji ustawodawcy przepis ten miał charakter uściślający, albowiem już na tle wcześniejszego brzmienia art. 19 ustawy zarysowały się rozbieżności w interpretacji i stosowaniu przepisu (druk sejmowy nr 1190/III). W istocie dokonana nowelizacja nie odniosła pożądanego przez ustawodawcę skutku. Nadal art. 19, w tym także dodany art. 19 ust. 3b ustawy podlegał różnej interpretacji przez organy podatkowe i sądownictwo administracyjne.

Z treści art. 19 ust. 3 wynika, że podatnik nie uchybi terminom, jeżeli podatek należny obniży o podatek naliczony nie wcześniej niż w rozliczeniu za miesiąc, w którym

otrzymał fakturę lub dokument celny, i nie później niż w rozliczeniu za miesiąc następny. W doktrynie zwracano jednak uwagę, że przepis ten nie rozstrzyga jednoznacznie, jak rozumieć znaczenie terminów określonych w art. 19 ust. 3, których uchybienie powoduje, że podatnik utraci prawo do odliczenia VAT naliczonego.

Realizacja przysługującego podatnikowi prawa obniżenia podatku należnego następuje w ściśle określony sposób, co wynika z art. 10 ust. 1 w zw. z art. 26 ustawy o VAT, a więc przez złożenie w ustawowym terminie deklaracji podatkowej zawierającej samoobliczenie zobowiązania. Podatnicy są obowiązani składać w urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe dla podatku od towarów i usług za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy (art. 10 ust. 1). W tym samym terminie podatnicy obowiązani są do obliczenia i wpłacenia podatku na rachunek właściwego urzędu skarbowego (art. 26).

W piśmiennictwie podatkowym podnoszono, że jeżeli podatnik naruszył termin wynikający z art. 10 ust. 1 i art. 26 ustawy, ale obniżenia podatku należnego dokonał w rozliczeniu za miesiąc, w którym otrzymał fakturę (dokument celny) albo w rozliczeniu za miesiąc następny, to należałoby przyjąć, że nie naruszył on terminów, o których mowa w art. 19 ust. 3 pkt 1 ustawy, a tym samym nie następuje utrata prawa do obniżenia podatku w zw. z art. 19 ust. 3b ustawy. „Termin zawarty w art. 19 ust. 3 ustawy, do którego odwołuje się art. 19 ust. 3b nie jest końcową datą, której należy dochować dla skutecznego dokonania jakiejś czynności, lecz jest zamkniętym okresem rozliczeniowym, w którym należy umiejscowić kwotę podatku naliczonego obniżającego podatek należny” (K. Woźniak, *Autokorekta deklaracji VAT-7*, „Przegląd Podatkowy” nr 8/2001, s. 21).

Powyższe rozumienie przepisu art. 19 ust. 3b ustawy o VAT prezentowano również w orzecznictwie. W wyroku z 12 lutego 2002 r. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, iż z bezpośredniego brzmienia art. 19 ust. 3b ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym wynika, że nie odsyła on do terminów składania deklaracji z art. 10 ust. 1 i art. 26 tej ustawy, lecz do terminu (okresu) rozliczenia. Uchybienie terminowi z art. 19 ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT polega wyłącznie na uwzględnieniu kwoty VAT naliczonego w innym rozliczeniu niż ustawowo określone. Nie ma ono natomiast związku z terminem składania deklaracji VAT-7, gdyż nawet po jego upływie możliwa jest autokorekta. Ustalając znaczenie pojęcia „terminy”, którym posługuje się art. 19 ust. 3b ustawy, NSA przychylił się do wyrażanego w doktrynie poglądu, że ustawodawca wskazał nie końcową datę, której trzeba dochować dla skutecznego dokonania jakiejś czynności, lecz „zamknięty okres rozliczeniowy, w którym podatnik może ująć kwotę podatku naliczonego, obniżającego podatek należny”. Sąd podniósł jednocześnie, że istotą konstrukcji deklaracji jest składanie oświadczeń odpowiadających stanowi rzeczywiście. Ujawnienie niezgodności ich treści z tym stanem uzasadnia zatem przeprowadzenie niezbędnej weryfikacji przy zachowaniu wynikających z przepisów prawa podatkowego wymagań i rygorów. „Zanegowanie możliwości jej dokonania byłoby nie do pogodzenia z przepisami Ordynacji podatkowej oraz zasadami wyprowadzonymi z art. 2 i art. 217 Konstytucji, w szczególności zaś czyniłoby iluzorycznym prawo podatnika do wypełnienia ciężących na nim obowiązków w kształcie i zakresie określonym przez ustawę” (sygn. akt III SA 2400/00; „Glosa” nr 4/2002, s. 34). Podobny kierunek rozstrzygnięcia przyjął NSA w wyroku z 3 września 2002 r., stwierdzając, iż z art. 19 ust. 3 i ust. 3b nie wynika, że podatnik traci prawo do odliczenia podatku naliczonego po upływie ustawowych terminów złożenia deklaracji VAT-7 za miesiące określone w art. 19 ust. 3 oraz że po upływie tych terminów wykluczona jest korekta tych deklaracji (sygn. akt III SA 2377/01 – niepubl.).

Prezentowana wyżej, jedna z możliwych interpretacji przepisu nie była jednak wiążąca i nie usunęła rozbieżności w rozstrzyganiu konkretnych stanów faktycznych. Co więcej, odmienne rozumienie badanego przepisu dominowało w praktyce organów

podatkowych, które upatrywały w dodanym do ustawy o VAT przepisie szczególnej sankcji za uchybienie terminom, o których mowa w art. 19 ust. 3 ustawy.

W praktyce organów podatkowych przyjmowano, że prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego ma charakter przywileju ograniczonego w czasie. Nie jest zatem możliwe obniżenie podatku po upływie terminów, o których mowa w art. 19 ust. 3b ustawy o VAT.

Ustawodawca przyznał tym terminom charakter materialnoprawny, których upływ wiąże się nie tylko z utratą prawa, które mogło być zrealizowane w określonym terminie, lecz również z brakiem jakiegokolwiek możliwości jego reaktywowania, w tym w formie korekty rozliczenia za dany okres (zob. J. Zubrzycki, *Leksykon VAT-2001*, Wrocław 2001, s. 510). Jednocześnie przyjęte rozwiązanie oceniano jako kontrowersyjne ze względu na ograniczenie na gruncie tego podatku, przewidzianego w art. 81 ustawy – Ordynacja podatkowa, uprawnienia do dokonywania na korzyść podatnika korekt uprzednio złożonych deklaracji. Niemniej jednak wówczas, gdy podatnik dokonał obniżenia podatku należnego za niewłaściwy miesiąc, np. przedwcześnie – tak jak w przypadku skarżącej spółki – stosowano przepis art. 19 ust. 3b. Organy podatkowe argumentowały, iż ustawodawca w art. 19 ust. 3b wprowadził rygor polegający na tym, że jeżeli podatnik obniży kwotę VAT należnego o podatek naliczony w rozliczeniu za miesiąc inny niż określony w ust. 3, to traci VAT naliczony. Autokorekta rozliczenia byłaby zatem bezprzedmiotowa (por. K. Woźniak, *Syndrom dwóch miesięcy*, „Rzeczpospolita” z 5 maja 2000 r.).

Także ustawodawca, dokonując nowelizacji badanego przepisu na podstawie art. 1 pkt 16 lit. b ustawy z dnia 15 lutego 2002 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, o zmianie ustawy o Policji oraz o zmianie ustawy – Kodeks wykroczeń (Dz. U. Nr 19, poz. 185), z mocą obowiązującą od dnia 26 marca 2002 r., wyraźnie zaznaczył w uzasadnieniu projektu, że „obecnie obowiązujące przepisy nie dają podatnikowi możliwości odliczenia podatku wynikającego z faktur lub dokumentów celnych, jeżeli podatnik nie dokonał tego w miesiącu otrzymania tych dokumentów lub w miesiącu następnym” (druk sejmowy nr 156 z 11 grudnia 2001 r.).

Wobec takiego rozumienia przepisu art. 19 ust. 3b ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym przed 26 marca 2002 r., wyrażano w doktrynie pogląd, iż unormowania te – niezależnie od niedostatków formalnych, prowadzących do trudności interpretacyjnych – nie uwzględniają charakteru i istoty podatku od towarów i usług, jako podatku od wartości dodanej. Dlatego też powinny zostać usunięte (zob. W. Nikiel, *Kontrowersyjna zmiana w art. 19 ustawy o podatku od towarów i usług*, „Przegląd Podatkowy” nr 3/2000, s. 3-4).

Znowelizowany (z dniem 26 marca 2002 r.) przepis art. 19 ust. 3b ustawy złagodził w pewnym stopniu rygorystyczny wymóg. Przewidywał, że w sytuacji gdy podatnik nie dokonał odliczenia podatku naliczonego w terminach obowiązujących dotychczas, tj. w rozliczeniu za miesiąc bieżący lub następny, może obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji dla podatku od towarów i usług za te okresy, jednak nie później niż w ciągu roku, licząc od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nabył prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

3. Prezentowane w doktrynie i orzecznictwie podejście do regulacji wynikających z art. 19 ust. 3b ustawy o VAT wskazuje na rozbieżności w zakresie interpretacji kwestionowanego przepisu. Trybunał Konstytucyjny podziela pogląd, zgodnie z którym stanowienie przepisów niejasnych i wieloznacznych jest naruszeniem Konstytucji ze względu na sprzeczność z zasadą państwa prawnego wyrażoną w art. 2 Konstytucji albo z zasadą wymagającą ustawowej regulacji określonej dziedziny (np. nakładania ciężarów i świadczeń publicznych, art. 84 Konstytucji), albo określania ograniczeń w zakresie

korzystania z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji) – (zob. wyroki TK: z 21 marca 2001 r., sygn. K 24/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 51; z 30 października 2001 r., sygn. K 33/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 217; z 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33).

W wyroku z 3 grudnia 2002 r. Trybunał Konstytucyjny uznał, że niejasność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją, o ile jest tak daleko posunięta, iż wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednorodności w stosowaniu prawa. Ponadto skutki tych rozbieżności muszą być istotne dla adresatów i wynikać z niejednorodnego stosowania przepisu lub niepewności co do sposobu jego stosowania. Dotyczyć one winny prawnie chronionych interesów adresatów norm prawnych i występować w pewnym nasileniu (sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90).

4. Jak wskazała skarżąca spółka, kwestionowany przepis narusza jej konstytucyjnie chronione prawa podmiotowe: prawo do ochrony własności i innych praw majątkowych (art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji) w związku z zasadą proporcjonalności (art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji).

Przepisy Konstytucji, gwarantujące lub przyznające określone wolności i prawa, mogą być adekwatnym wzorcem kontroli także dla przepisów nakładających obowiązki, o ile zachodzi rzeczywisty związek pomiędzy realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności lub praw jednostki proklamowanych przez Konstytucję.

Wskazany przez skarżącą spółkę art. 64 ust. 1 Konstytucji gwarantuje każdemu m.in. prawo do własności i innych praw majątkowych, a zatem prawo do nabywania mienia, jego zachowania oraz dysponowania nim. Dla wzmocnienia argumentacji skarżąca spółka odwołała się również do art. 21 ust. 1 Konstytucji, formułującego zasadę ustrojową ochrony własności i prawa dziedziczenia.

Zgodnie z art. 64 ust. 3 Konstytucji własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa. Uregulowania tego przepisu pokrywają się z postanowieniami art. 31 ust. 3 Konstytucji. Analiza dopuszczalności ograniczeń prawa własności z punktu widzenia art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 3 możliwa jest tylko pod warunkiem, że takie ograniczenie miało miejsce. Przypomnieć tu należy stanowisko Trybunału Konstytucyjnego, wyrażone w wyroku z 22 maja 2002 r., że realizacja obowiązków podatkowych łączy się nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe. Jednakże z uwagi na to, że regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną (art. 84), jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony. Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, którego dotyczy art. 31 ust. 3 Konstytucji, chociaż jego zakres i treść mogą być kontrolowane z punktu widzenia zgodności z Konstytucją (sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33, s. 439).

W swojej skardze konstytucyjnej skarżąca spółka nie kwestionuje samego obowiązku podatkowego wynikającego z ustawy o VAT ani konieczności posiadania stosownych dokumentów, ale zastosowanie wobec niej sankcji polegającej na pozbawieniu podatnika możliwości obniżenia podatku należnego o podatek naliczony. Konsekwencją zastosowania wobec spółki przepisu art. 19 ust. 3b ustawy o VAT jest niewątpliwie zmniejszenie wielkości środków finansowych pozostających w dyspozycji spółki.

5. Istota konstrukcji podatku od towarów i usług opiera się na zasadzie „opodatkowanie – odliczenia”, w ramach której podatnik z jednej strony jest zobowiązany do określenia podatku należnego będącego wynikiem realizowanej przez niego sprzedaży opodatkowanej tym podatkiem, a z drugiej przysługuje mu uprawnienie do odliczania od podatku należnego podatku naliczonego z tytułu realizowanych przez niego zakupów. Mechanizm ten wyraża w ustawie art. 19 ust. 1. Także w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zwracano uwagę, że „prawo odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego jest istotnym elementem konstrukcyjnym przedmiotu i podstawy podatku, charakteryzującym podatek od towarów i usług” (wyrok TK z 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257, s. 1357).

Pozbawienie podatnika prawa do skorzystania z obniżenia podatku należnego o podatek naliczony – jako ważące o zachowaniu konstrukcji tegoż podatku – może następować jedynie w ściśle określonych przez ustawodawcę przypadkach, wyraźnie w tym zakresie wyartykułowanych (np. art. 25 ustawy). Każdy przypadek, w którym ustawodawca pozbawia podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego, powoduje, że podatnik zostaje obciążony podatkiem należnym, będąc jednocześnie obciążony pod względem ekonomicznym podatkiem naliczonym z tytułu dokonanych zakupów, bez możliwości jego odliczenia (por. wyrok NSA z 28 października 2002 r., sygn. akt I SA/Wr 809/00, „Monitor Podatkowy” nr 5/2003, s. 31).

W doktrynie podnoszono, że zasady konstrukcji VAT nie zawsze są konsekwentnie i jednoznacznie przestrzegane przez praktykę opodatkowania. „Przyczynia się do tego sam prawodawca, tworząc metodą prób i błędów nieprzemysłane do końca konstrukcje prawne, o sezonowym charakterze, obowiązujące w bardzo krótkim czasie”. Jako typowy przykład takiej działalności legislacyjnej wskazywano przepis art. 19 ust. 3b ustawy o podatku VAT (zob. R. Mastalski, glosa aprobująca do wyroku NSA z 12 lutego 2002 r., sygn. akt III SA 2400/00, OSP z. 3/2003, s. 153).

Mając na względzie, że uprawnienie do odliczania od podatku należnego podatku naliczonego stanowi zasadniczy element konstrukcji VAT, sprecyzowanie wypadków, które pozbawiają podatnika tego uprawnienia, winno być jednoznaczne. Przedstawione wcześniej poglądy piśmiennictwa i orzecznictwa sądownoadministracyjnego dowodzą, że regulacja przewidziana w art. 19 ust. 3b ustawy o VAT jest nie tylko niejasna, ale i kontrowersyjna.

W komentarzu do VI Dyrektywy VAT podkreśla się, że do fundamentalnych cech podatku od wartości dodanej należy zaliczyć zasadę neutralności podatku dla podatników. Neutralność podatku wyraża się m.in. dążeniem do poszukiwania, wdrażania i ochrony rozwiązań legislacyjnych zapewniających stan prawny, w którym wartość podatku zapłaconego przez podatnika w cenie zakupywanych przez niego towarów i usług wykorzystywanych do celów działalności opodatkowanej nie będzie stanowić dla podatnika ostatecznego kosztu. Podatnik musi mieć zapewnioną możliwość odzyskania podatku naliczonego. Wszelkie korzystne dla podatnika konsekwencje wynikające z koncepcji neutralności są traktowane w doktrynie wspólnego systemu VAT jako fundamentalne prawo podatnika, nie zaś jako jego przywilej (zob. *VI Dyrektywa VAT. Komentarz do Dyrektyw Rady Unii Europejskiej dotyczących wspólnego systemu podatku od wartości dodanej*, pod red. K. Sachsa, Warszawa – Poznań 2003, s. 417).

Takie rozumienie zasady neutralności potwierdza orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Z orzecznictwa Trybunału konsekwentnie wynika, że prawo do odliczenia podatku naliczonego w zasadzie nie może być ograniczone ani pod względem czasu, ani też pod względem zakresu przedmiotowego (por. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT. Komentarz*, Kraków – Warszawa 2004, s. 766-770).

Także obowiązująca od 1 maja 2004 r. ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535) nie przewiduje sankcji w postaci utraty prawa do obniżenia kwoty podatku należnego w przypadku, gdy podatnik nie dokona stosownego obniżenia w terminach określonych w ustawie, ale umożliwia w takim wypadku dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym wystąpiło prawo do obniżenia, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym wystąpiło prawo do obniżenia podatku należnego (art. 86 ust. 13 w dziale IX „Odliczenie i zwrot podatku. Odliczanie częściowe”). Termin ten pokrywa się w istocie z terminem przedawnienia zobowiązań podatkowych.

Nowelizacja brzmienia art. 19 ust. 3b ustawy o VAT z dniem 26 marca 2002 r., jak i obowiązujące aktualnie przepisy ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, dowodzą, że restrykcyjne rozwiązanie przyjęte w art. 19 ust. 3b, obowiązujące od 1 stycznia 2000 r. do 26 marca 2002 r., nie było konieczne. Dlatego też, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, przepis art. 19 ust. 3b ustawy budzi również zastrzeżenia z punktu widzenia art. 31 ust. 3 Konstytucji.

6. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego zasada proporcjonalności wiąże ustawodawcę nie tylko wtedy, gdy ustanawia on ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności lub praw, ale i wtedy, gdy nakłada obowiązki na obywateli lub na inne podmioty znajdujące się pod jego władzą. Ustawodawca postępuje w zgodzie z zasadą proporcjonalności, gdy spośród dopuszczalnych środków działania wybiera możliwie najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być one zastosowane, lub dolegliwe w stopniu nie większym niż to jest niezbędne wobec założonego i usprawiedliwionego konstytucyjnie celu.

Trybunał Konstytucyjny dostrzega przy tym wagę działań mających na celu zapewnienie przestrzegania prawa podatkowego i należytego wykonywania przez podatników ich obowiązków fiskalnych wobec państwa. „Oczywiste jednak jest, że w państwie prawnym działania te muszą odpowiadać pewnym standardom, a przede wszystkim uwzględniać również założenie ochrony praw i uzasadnione interesy podatników” (wyrok TK z 27 kwietnia 2004 r., sygn. K 24/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 33, s. 465).

Jak podnoszono wcześniej, art. 84 Konstytucji przewiduje możliwość wydania ustaw nakładających obowiązek podatkowy i dlatego sam obowiązek podatkowy nie powinien być traktowany jako ograniczenie konstytucyjnych wolności i praw. Natomiast środki służące realizacji tego obowiązku, ingerujące w sferę praw i wolności obywatelskich, mogą być oceniane z punktu widzenia uwzględniania wymogów zawartych w art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Innymi słowy, nie odnosząc ograniczenia prawa własności do obowiązku podatkowego, Trybunał Konstytucyjny uważa za konieczne ustosunkowanie się na gruncie art. 64 ust. 1 Konstytucji do kwestii zastosowania przewidzianej w zaskarżonym art. 19 ust. 3b ustawy o VAT sankcji w postaci utraty prawa do odliczenia podatku naliczonego, z punktu widzenia dopuszczalności ograniczeń określonych w art. 31 ust. 3.

Rozpatrując zgodność zakwestionowanego przepisu z zasadą proporcjonalności, należy rozstrzygnąć trzy istotne zagadnienia: 1) czy regulacja ta jest właściwa dla osiągnięcia zamierzonych celów, 2) czy jest ona niezbędna dla ochrony i realizacji interesu publicznego, z którym jest związana, 3) czy jej efekty pozostają w odpowiedniej proporcji do zakresu ciężarów nakładanych na obywatela.

W piśmiennictwie podnoszono, że koncepcja interpretacyjna wypracowana i stosowana przez administrację skarbową „jest przykładem z jednej strony nieuzasadnionego fiskalizmu, a z drugiej strony niepokojącego rozchwiania procesów

interpretacji prawa, nierespektowania wartości konstytucyjnych oraz odchodzenia od uwzględnienia elementarnych racji ekonomicznych, jakie stoją za określonymi rozwiązaniami prawnymi, charakterystycznymi dla podatku od towarów i usług” (B. Brzeziński, *Prawo do obniżenia podatku VAT*, glosa do wyroku NSA z 12 lutego 2002 r., sygn. akt III SA 2400/00, „Monitor Podatkowy” nr 5/2002, s. 50-51).

Jako uzasadnienie dla rozwiązania przyjętego w zaskarżonym art. 19 ust. 3b ustawy o VAT, Sejm w pisemnym stanowisku wskazał ogólny cel publiczny, jakim jest np. zapewnienie wykonania budżetu państwa po stronie dochodowej, co z kolei jest środkiem niezbędnym do realizacji celów i zadań, o których mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Nie można jednak stwierdzić, że skutkiem uchybienia terminom określonym w art. 19 ust. 3 pkt 1 ustawy był uszczerbek dla finansów Skarbu Państwa. Skarżący, który dokonał przedwczesnego obniżenia podatku (w rozliczeniu za inny miesiąc niż miesiąc otrzymania dokumentu celnego), został obciążony – na podstawie art. 27 ust. 6 ustawy o VAT kwotą zwrotu różnicy podatku za miesiąc, w którym doszło do zawyżenia podatku naliczonego (wraz z odsetkami), a także kwotą dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zawyżenia. W istocie więc podatnik zwrócił zawyżoną kwotę VAT naliczonego z odsetkami, a dodatkowo poniósł sankcję ekonomiczną. Mimo to, w świetle art. 19 ust. 3b nie miał prawa do obniżenia podatku za określony miesiąc (zgodnie z art. 19 ust. 3) przez złożenie korekty deklaracji. Taka korekta, w świetle art. 19 ust. 3b byłaby bezprzedmiotowa. W tym aspekcie kwestionowana regulacja nie spełnia przesłanki niezbędności, ponieważ i bez zaskarżonego przepisu obowiązek podatkowy przewidziany w ustawie o VAT mógł być skutecznie realizowany. Sankcję – w postaci utraty prawa do obniżenia podatku należnego w przypadku, gdy odliczenia dokonano w rozliczeniu za miesiąc wcześniejszy niż ten, w którym podatnik otrzymał dokument celny – należy traktować jako wyjście poza zasadę proporcjonalności, skoro jej jedynym celem jest zdyscyplinowanie podatników.

Inny cel zakwestionowanej regulacji nie został jednoznacznie wskazany w uzasadnieniu projektu ustawy, na mocy której dodano przepis art. 19 ust. 3b. Sama ustawa miała realizować kolejny etap dostosowania polskich przepisów w zakresie podatków pośrednich do rozwiązań przewidzianych w dyrektywach Rady Unii Europejskiej (uzasadnienie projektu – druk sejmowy nr 1190/III z 22 czerwca 1999 r.).

Tymczasem przepisy Szóstej Dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich – w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977 r.) nie przewidują utraty prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony (por. art. 17-20 dyrektywy). Dlatego też w komentarzach dotyczących zmiany brzmienia art. 19 ust. 3b z dniem 26 marca 2002 r. z aprobatą, choć nie bez zastrzeżeń, podkreślano, że nowe rozwiązanie, pozwalające na dokonanie korekty rozliczeń, stanowi bez wątpienia krok naprzód w procesie harmonizacji prawa podatkowego z prawem UE (por. R. Lewandowski, M. Stolf, W. Maruchin, *VAT, Komentarz*, Warszawa 2003).

Należy zgodzić się ze skarżącą, że „brak czytelnego celu” analizowanego rozwiązania uzasadnia również zarzut naruszenia art. 2 Konstytucji, tj. zasady przyzwoitej legislacji, zasady zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa. Jak podnoszono wcześniej, stanowienie przepisów niejasnych i wieloznacznych jest naruszeniem Konstytucji ze względu na sprzeczność z zasadą państwa prawnego wyrażoną w art. 2 Konstytucji. Nie ma natomiast potrzeby przywoływania art. 2 Konstytucji w kontekście zasady proporcjonalności, gdyż tę „statuuje w sposób w pełni samodzielny i całościowy art. 31 ust. 3. Wobec jego obowiązywania nie ma już potrzeby sięgania do niewątpliwie pojemnej, a przez to mieszczącej w sobie wiele odrębnych unormowań konstytucyjnych,

zasady państwa prawnego. Nie oznacza to oczywiście całkowitego zerwania aksjologicznych i funkcjonalnych więzi między zasadą proporcjonalności a wywodzonymi z idei państwa prawnego zasadami” (wyrok TK z 12 stycznia 1999 r., sygn. P 2/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 2).

Analiza kwestionowanego przepisu wskazuje, że z punktu widzenia realizacji obowiązku podatkowego nie została wykazana konieczność zastosowania sankcji w postaci utraty prawa do odliczenia. Definitywna utrata prawa do obniżenia podatku za przedwczesne odliczenie podatku naliczonego nie jest konieczna dla ochrony interesów finansowych państwa, gdyż te nie poniosły uszczerbku (podatnik zwraca zawyżony podatek z odsetkami i uiszcza dodatkowe zobowiązanie podatkowe). Wątpliwość co do racjonalności celu badanego unormowania i przekonanie o nadmiernej ingerencji w prawa majątkowe podatnika (prowadzącej w istocie do naruszenia konstrukcji podatku przez podwójne opodatkowanie) prowadzą do stwierdzenia, że art. 19 ust. 3b ustawy o VAT, w brzmieniu obowiązującym przed 26 marca 2002 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3 i art. 2 Konstytucji.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł, jak w sentencji.